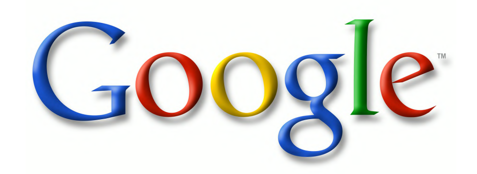



UC-NRLF
$B 243 048
Aus
Natur und Geisteswelt
507
P. Gerstner
Kaufmännische
Buchhaltung und Bilanz
Band II:
Buchhalterische Organisation
(Selbstkostenkontrollbuchführung)
Vierte Auflage
B.G.Teubner·Leipzig·Berlin
YB 67572

Die Sammlung

„Aus Natur und Geisteswelt“

nunm … ıngen“
in ab … unter-
richt … und er-
füllen … en noch
skizzei … m geistig
Mün … nisse an
sicher … Wissen-
schaft … zu unter-
richte … rn, den
Ges … gen der
Beru

Di … zuver-
lässi … Gebiete
des … lem auch
dem … hen, sich
auf … In den
Dien … eise von
Anfa … nutzend,
sich …

S … ben den
Bänd … lbfachem
zu … ellungen
größe … ch sind.
Diese … ren, um
die … sstattung
wie … durch je
ein … chnet.

A … geeignet,
die … Betrag,
den … egt, auch

Jeder der meist reich illustrierten Bände
ist in sich abgeschlossen und einzeln käuflich

Leipzig, i… B. G. Teubner

Ein vollständig… dnetes Verzeich…
…Poststraße 3/5

Zur Volkswirtschaft

sind bisher erschienen:

Theorie der Volkswirtschaft.

*Grundzüge der Volkswirtschaftslehre. Von Prof. Dr. G. Jahn. 3. Aufl. (Bd. 1010†.)

Geldwesen, Zahlungsverkehr und Vermögensverwaltung. Von G. Maier. 2. Aufl. (Bd. 398.)

Grundriß der Münzkunde.
I. Bd.: Die Münze nach Wesen, Gebrauch und Bedeutung. Von Hofrat Prof. Dr. A. Luschin v. Ebengreuth. 2. Aufl. Mit 56 Abb. i. T. (Bd. 91.)
II. Bd.: Die Münze in ihrer geschichtlichen Entwicklung vom Altertum bis zur Gegenwart. Von Prof. Dr. H. Buchenau. Mit 62 Abb. i. T. (Bd. 657.)

Statistik. Von Oberverwaltungsrat Prof. Dr. S. Schott. 3. Aufl. (Bd. 442.)

Wirtschaftsgeschichte.

Antike Wirtschaftsgeschichte. Von Dr. O. Neurath. 3. Aufl. (Bd. 258.)

Wirtschaftsgeschichte vom Ausgang der Antike bis zum Beginn des 19. Jahrhunderts (Mittlere Wirtschaftsgeschichte). Von Prof. Dr. H. Sieveking. (Bd. 577.)

Geschichte des deutschen Handels seit dem Ausgange des Mittelalters. Von Dir. Prof. Dr. W. Langenbeck. 2. Aufl. Mit 16 Tabellen. (Bd. 237.)

Geschichte des deutschen Bauernstandes. Von Prof. Dr. H. Gerdes. 3., verb. Aufl. Mit 22 Abb. i. T. (Bd. 320.)

Geschichte des Welthandels. Von Oberstudiendir. Prof. Dr. M. G. Schmidt. 5., erw. Aufl. (Bd. 1006†.)

Die deutsche Volkswirtschaft.

Deutsches Wirtschaftsleben. Auf geographischer Grundlage geschildert. Von Prof. Dr. Chr. Gruber. Neubearb. von Studienrat Dr. H. Reinlein. 4. Aufl. (Bd. 42.)

*Die Entwicklung des deutschen Wirtschaftslebens seit Beginn des 19. Jahrhunderts. Von Geh. Regierungsrat Prof. Dr. L. Pohle. 6. Aufl., bearb. von Prof. Dr. M. Muß. (Bd. 1009†.)

Das deutsche Handwerk in seiner kulturgeschichtlichen Entwicklung. Von Geh. Schulrat Dir. Dr. E. Otto. 6. Aufl. Mit 23 Abb. auf 8 Taf. (Bd. 14.)

Verkehrswesen.

Verkehrsentwicklung in Deutschland, seit 1800 (fortgeführt bis zur Gegenwart). Von Geh. Hofrat Prof. Dr. W. Lotz. 4., verb. Aufl. (Bd. 15.)

Das Eisenbahnwesen. Von Eisenbahnbau- u. Betriebsinspektor a. D. Dr.-Ing. E. Biedermann. 3., verb. Aufl. Mit 62 Abb. (Bd. 144.)

Klein- u. Straßenbahnen. Von Obering. a. D. Oberlehrer A. Liebmann. Mit 85 Abb. (Bd. 322.)

Das Postwesen. Von Abteilungsdir. O. Sieblist. 2. Aufl. (Bd. 182.)

Das Telegraphen- und Fernsprechwesen. Von Abteilungsdir. O. Sieblist. 2. Aufl. (Bd. 183.)

Die drahtlose Telegraphie und Telephonie. Von Studienrat Dr. P. Fischer. Mit 48 Abb. (Bd. 822.)

Das Hotelwesen. Von Dir. P. Damm-Etienne. Mit 30 Abb. (Bd. 331.)

† Bände ab 1001 erscheinen in erweitertem Umfange.

Soziale Fragen.

Soziale Kämpfe im alten Rom. Von Dr. L. Bloch. 4. Aufl. (Bd. 22.)

Die großen Sozialisten. Von Dr. Fr. Muckle. 4. Aufl. 2 Bände. I. Bd.: Owen, Fourier, Proudhon. II. Bd.: Saint-Simon, Pecqueur, Buchez, Blanc, Rodbertus, Weitling, Marx, Lassalle. (Bd. 269/70.)

Karl Marx. Versuch einer Würdigung. Von Prof. Dr. R. Wilbrandt. 4. Aufl. (Bd. 621.)

Soziale Bewegungen und Theorien bis zur modernen Arbeiterbewegung. Von G. Maier. 9. Aufl. (Bd. 2.)

Grundzüge des Versicherungswesens. (Privatversicherung.) Von Prof. Dr. A. Manes. 4., veränd. Aufl. (Bd. 105.)

Kriegsbeschädigtenfürsorge. Von Medizinalr. Dr. Rebentisch, Dir. eines Krankenhauses, Gewerbeschuldir. H. Back, Dir. des Städtischen Arbeitsamtes Dr. P. Schlotter u. Dr. S. Kraus, Leiter d. städt. Fürsorgeamtes für Kriegshinterbliebene in Frankfurt a. M. Mit 2 Abbildungstaf. i. T. (Bd. 523.)

Bevölkerungswesen. Von Prof. Dr. L. von Bortkiewicz. (Bd. 670.)

Wohnungswesen. Von Prof. Dr. R. Eberstadt. Mit 11 Abb. i. T. (Bd. 709.)

Die deutsche Frauenbewegung. Von Dr. Marie Bernays. (Bd. 761.)

Die moderne Mittelstandsbewegung. Von Dr. L. Müffelmann. (Bd. 417.)

Die sozialen Organisationen. Von Prof. Dr. E. Lederer. 2. Aufl. (Bd. 545.)

Die Konsumgenossenschaft. Von Prof. Dr. F. Staudinger. 2. Aufl. (Bd. 222.)

Die Gartenstadtbewegung. Von Landeswohnungsinspektor Dr. H. Kampffmeyer. 2. Aufl. Mit 43 Abb. (Bd. 259.)

Berufswahl, Begabung und Arbeitsleistung in ihren gegenseitigen Beziehungen. Von Prof. W. J. Ruttmann. 2. Aufl. Mit 7 Abb. (Bd. 522.)

Handelspraxis.

Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz. Von Dr. P. Gerstner. 4. Aufl. Mit schematischen Darstellungen. Bd. I.: Allgemeine Buchhaltungs- und Bilanzlehre. Bd. II.: Buchhalterische Organisation. (Selbstkostenkontrollbuchführung.) (Bd. 506/07.)

Kaufmännisches Rechnen z. Selbstunterricht. Von Studienrat K. Dröll. (Bd. 724.)

Lehrbuch der Rechenvorteile. Schnellrechnen und Rechenkunst. Mit zahlr. Übungsbeispielen. Von Ing. Dr. phil. J. Bojko. 2. Aufl. (Bd. 739.)

Die Rechenmaschinen und das Maschinenrechnen. Von Oberreg.-Rat Dipl.-Ing. K. Lenz. [2. Aufl. erschien außerhalb der Sammlung.]

Die Schreibmaschine und das Maschinenschreiben. Von Berufsschulleiter H. Scholz. Mit 39 Textfig. (Bd. 694.)

Handelswörterbuch. Von Dir. Dr. V. Sittel u. Justizrat Dr. M. Strauß. Zugleich **fünfsprachiges Wörterbuch,** zusammengestellt von V. Armhaus, verpfl. Dolmetscher. (Teubners kleine Fachwörterbücher Bd. 9.)

Warenkunde.

Wörterbuch der Warenkunde. Von Prof. Dr. M. Pietsch. (Teubners kleine Fachwörterbücher Bd. 3.)

Die mit * bezeichneten und weitere Bände befinden sich in Vorbereitung.

Aus Natur und Geisteswelt
Sammlung wissenschaftlich-gemeinverständlicher Darstellungen

507. Band

Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz

Band II: Buchhalterische Organisation (Selbstkostenkontrollbuchführung)

Von

Dr. rer. pol. Paul Gerstner

Dozent an der Handelshochschule Berlin
Direktor der Deutschen Revisions-Gesellschaft
beeidigter Bücherrevisoren m. b. H. Berlin

Vierte Auflage

14.—18. Tausend

Mit 2 schematischen Darstellungen und 1 Tafel



Verlag von B. G. Teubner in Leipzig und Berlin 1922

Druck von B. G. Teubner, Dresden

75C

Vorwort.

Der Leitgedanke des in vierter Auflage vorliegenden, nunmehr doppelbändigen Werkes, der das wirtschaftliche Denken als Voraussetzung für das buchhalterische Denken betont (vgl. Einführung zur ersten Auflage), soll auch dem zweiten Band Zielrichtung sein. Darum ist es, da grundsätzlich die buchhalterische Organisation kommerzieller oder industrieller Betriebe unter dem Gesichtspunkt einer Selbstkostenkontrollbuchführung, und zwar vom Standpunkt des verantwortlichen Geschäftsleiters aus betrachtet werden soll, erforderlich, sich über den wesentlichen Faktor kaufmännischen Handelns, nämlich über das Kalkulationswesen grundsätzlich klar zu sein.

Das Ziel des vorliegenden zweiten Bandes, der nur das Grundsätzliche in allgemeiner Betrachtung, ohne auf einzelne Erwerbsgruppen einzugehen, zeigen soll, besteht insbesondere darin, nachzuweisen, welche wertvolle Aufgabe der Buchhaltung in ihrer Eigenschaft als zwangsläufiges Kontrollinstrument der kaufmännischen Kalkulation und der nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen aufzustellenden Erfolgsrechnung obliegt. Um die geschlossene Darstellung nicht zu beeinflussen, ist von einer Stellungnahme zu literarisch abweichenden Ansichten und zu der umfangreichen Literatur überhaupt abgesehen worden; es wird auf dieselbe verwiesen. Auch auf die Wiedergabe der der Selbstkostenberechnung dienenden Formulare konnte verzichtet werden, da ja nicht diese selbst der eigentliche Gegenstand der Behandlung ist, sondern die auf Grund der Selbstkostenberechnung durchzuführende Selbstkostenkontrollbuchhaltung.

Wenn es gelingt, durch nachstehend niedergelegte Gedanken das privatwirtschaftliche Denken zu schärfen, mit der Tendenz sorgfältigster Erfassung sämtlicher Wirtschaftsvorgänge zum Zweck der Erreichung des besten wirtschaftlichen Erfolges, dann hat dieser zweite Band seinen Zweck erfüllt.

Berlin, November 1921. **Paul Gerstner.**

Inhaltsverzeichnis.

I. Allgemeine Buchhaltungsorganisation.

Im allgemeinen sei vorausgeschickt, daß wir keine bestimmte Unternehmungsart bei unserer Darstellung der buchhalterischen Organisation im Auge haben. Außerdem betonen wir, daß niemals einem kaufmännischen Unternehmen ein bestimmtes buchhalterisches System, eine Methode oder eine Organisation etwa wie eine Uniform aufgezwängt werden darf, sondern daß dasselbe in individueller Weise buchhalterisch organisiert werden muß. Verfasser steht auf dem Standpunkt, daß für eine modern eingerichtete Buchhaltung die Vorzüge sämtlicher Buchhaltungsmethoden auf der Grundlage des doppelten Systems oder der systematischen Buchhaltung herangezogen werden müssen. Hierbei ist auf das Bedürfnis einer zweckmäßigen Arbeitsteilung oder -gliederung in der Weise Rücksicht zu nehmen, daß gleichzeitig auch wieder eine Arbeitsvereinigung und eine Sammlung der Arbeitsergebnisse jederzeit möglich ist. Am zweckmäßigsten erscheint es, für die Sammlung häufig sich wiederholender Posten das Tabellensystem der sogenannten doppelten amerikanischen Buchführung oder, wenn es sich um seltener vorkommende Buchungen handelt, die sogenannte doppelte italienische bzw. deutsche Buchführung anzuwenden. Ferner ist eine möglichste Geschlossenheit für bestimmte Verrechnungskreise, wie Kasse, Postscheck, Reichsbank, Warenein- und -ausgang, Wechselverkehr und Filialen usw., anderseits aber auch eine möglichste Aufteilung und Auseinanderziehung gewisser oft nur auf einem Konto verrechneter Tatsachen (z. B. Unkosten) Wert zu legen. Hierbei vereinigen sich die Vorzüge der französischen Buchführungsmethode mit ihren zahlreichen Grundbüchern und die Vorzüge der amerikanischen Tabellenbuchführung durch die Spezifikation von Konten in solchen Tabellen.

Im Vordergrunde einer jeden straffen Organisation steht jedoch das Ziel, die Buchhaltung so einzurichten, daß sie ständig auf dem laufenden zu halten ist und mindestens monatlich zu einem gewissen Abschluß gelangt, auf dessen Grundlage Abstimmungsbilanzen, sowie statistische

Übersichten aufgestellt werden können, welche der Geschäftsleitung die für ihre Dispositionen so wertvollen Einblicke in den Geschäftsgang zu gewähren vermögen.

Grundsätzlich ist bei jeder Organisation zunächst ein Kontensystem aufzustellen. Hierüber gibt Kapitel VI des ersten Bandes nähere Anleitungen. Sodann muß man sich über die Anzahl der Grundbücher klar werden.

Hierbei kann man scheiden:

a) Grundbücher für die Verrechnung der Wertbestände:
1. Kassabuch.
2. Reichsbank-Girobuch.
3. Bankbuch.
4. Postscheckbuch.
5. Wechsel- und Scheckbuch.

b) Grundbücher für den Warenein- und -ausgang:
1. Eingangsfakturenbuch.
2. Ausgangsfakturenbuch.

c) Sonstige Grundbücher:
Memorial.

Der besondere Charakter der Grundbücher unter a) ist der, daß sie gleichzeitig Bestandsbücher sind und somit monatlich jederzeit unter Feststellung der Bestände abgeschlossen werden können. Sie wirken insofern als wichtige Kontrollorgane innerhalb der buchhalterischen Organisation selbsttätig mit.

Bei dem Reichsbank-Girobuch, dem Bankbuch und dem Postscheckbuch wird außerdem durch eine derartige Einrichtung die Übertragung auf besondere Kontokorrentkonten im einzelnen erspart, was eine große Entlastung der Schreibarbeit bedeutet. Zudem gestatten diese Bücher eine jederzeitige Abstimmung mit den einzelnen Belegen oder Gegenrechnungen. Um jedoch den Bestand ermitteln zu können, ist es notwendig, daß z. B. der schon in der Kasse journalmäßig erfaßte Bank-, Postscheck- oder Wechselverkehr in den entsprechenden Büchern durch eine sogenannte „Durchgangsspalte", welche natürlich in diesen Büchern nicht noch einmal journalisiert werden darf, hindurchgeleitet wird.

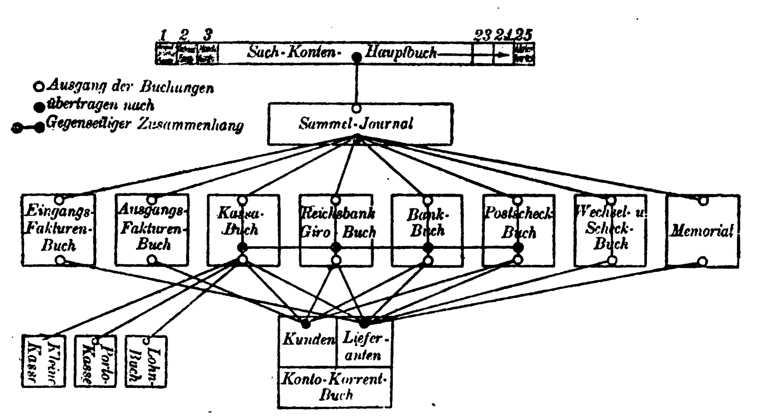
Über Eingangs- und Ausgangsfakturenbücher ist nicht sehr viel zu sagen, und verweisen wir auf die früheren Ausführungen in Kapitel IV des ersten Bandes.

Das Memorial nimmt den ganzen restlichen Geschäftsverkehr, der in der Regel nur noch sehr geringfügig ist, auf.

Während der Kontokorrentverkehr täglich in das Kontokorrentbuch der Kunden und Lieferanten eingetragen wird, erfolgt die Zusammen-

stellung der sich ergebenden Grundbuch-Verkehrszahlen in Journalposten in dem sogenannten Sammeljournal; von hier aus werden die Grundbuchungen monatlich in das Sachkonten-Hauptbuch übertragen.

Einen Überblick über die organisatorischen Zusammenhänge und Beziehungen dieser Bücher zu- und untereinander bietet das nachstehend wiedergegebene Schema einer derartigen buchhalterischen Organisation.

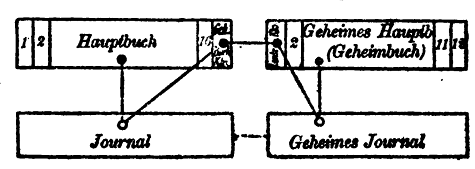


An dieser Stelle sei der Behandlung einer sogenannten Geheimbuchhaltung Erwähnung getan. Dieselbe setzt sich in der Regel zusammen aus einem geheimen Hauptbuch oder Geheimbuch und einem geheimen Journal. Da eine derartige Einrichtung dazu dient, den Angestellten bestimmte Konten und deren Inhalt zu verheimlichen, so sind die geheim zu führenden Konten in dem Geheimbuch unterzubringen. Um jedoch den Zusammenhang mit der Zentralbuchführung nicht zu verlieren, treten das Geheimbuch und das Hauptbuch der Zentralbuchhaltung durch besondere Verrechnungskonten miteinander in Beziehung. Die Zentralbuchhaltung führt ein Geheimbuch-Konto, und die Geheimbuchhaltung führt ein Zentral-Konto. In der Hauptbuchhalterei werden sodann sämtliche die Geheimbuchhaltung angehenden Ein- und Ausgänge bzw. Verrechnungen dem Geheimbuch-Konto belastet bzw. erkannt; in der Geheimbuchhalterei dagegen werden in dem geheimen Journal auf Grund besonderer Buchungsbelege die entsprechenden Gegenbuchungen zu Lasten oder zu Gunsten des Zentral-Kontos auf die einzelnen Konten des Geheimbuches verteilt.

Beim Abschluß der Bücher werden sämtliche Konten des Hauptbuches der Zentrale auf demselben Wege über das Geheimbuch-Konto und das Zentral-Konto in die Geheimbuchhaltung übernommen, und in dieser findet sodann der Abschluß in der üblichen Weise mit Hilfe des geheimen Journals statt.

Einen Überblick über diese Zusammenhänge bietet beifolgendes Schema:

Geheim-Buchführung.



II. Die Mängel der üblichen Buchhaltungsorganisation.

A. Allgemeines.

Vielfach begegnet man in der kaufmännischen Praxis der, wenn auch nicht tatsächlich ausgesprochenen, so doch bei der Einsicht in die Geschäftsbücher zu beobachtenden, merkwürdigen Erscheinung, daß der Kaufmann nur Bücher führt, weil es das Handelsgesetzbuch oder andere Gesetze vorschreiben. Es geht dies so weit, daß diese gesetzliche Vorschrift, natürlich noch mehr die heutigen erweiterten Buchhaltungsvorschriften aus steuerlichen Gründen von vielen Kaufleuten als eine sehr unangenehme Last empfunden werden. Daher wird die Buchhaltung häufig in althergebrachter schablonenhafter Form eingerichtet oder ihre Einrichtung häufig einseitig geschulten Organen, dem Buchhalter oder einem Bücherrevisor, dessen fachliche Qualifikation oftmals nicht genügend geprüft wird, überlassen. Ja jede Ausgabe für Buchhaltung, für Buchhalter oder die Prüfung der Bücher auf ihre Zweckmäßigkeit und Richtigkeit gilt als eine der unangenehmsten und unproduktivsten Ausgaben. In ihrer Kurzsichtigkeit gehen manche Kaufleute so weit, daß sie die Buchhaltung als ein „notwendiges Übel“ betrachten und ihrer Nebensächlichkeit wegen durch einen sogenannten „fliegenden Buchhalter“ in dessen freier Zeit nebenberuflich führen lassen. Viele Geschäftsleute erinnern sich erst dann wieder der Buchhaltung, wenn sie von dem Buchhalter die Bilanz vorgelegt

bekommen, wenn sie einen Prozeß führen, oder gar erst, wenn die Buchhaltung derartig verworren ist, daß sie nur noch mit Hilfe eines Bücherrevisors oder einer Treuhandgesellschaft in mühseliger Arbeit in Ordnung gebracht werden muß. Im schlimmsten Falle erkennt der Kaufmann den Nachteil einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung, nämlich im Falle des Konkurses, wenn ihm auf Grund der §§ 239 und 240 der Konkursordnung Strafe droht wegen Versäumnis der Pflichten des sorgfältigen Geschäftsmannes zur Führung ordnungsmäßiger Bücher. Die Kriegs- und Übergangszeit mit ihren vielfachen Anklagen gegen oft angesehene Kaufleute wegen Preistreiberei hat oft auch solche Kaufleute, die nach ihrer Ansicht scheinbar eine ordnungsmäßige Buchhaltung gehabt haben, belehrt, daß aus ihrer scheinbar ordnungsmäßigen Buchhaltung für die Verteidigung ihrer kalkulatorischen Grundsätze sehr wenig brauchbares Material gewonnen werden konnte, da die Einrichtung derselben sich organisch nicht mit den kalkulatorischen Vorgängen deckte.

Der Fehler dieser mangelhaften, nachlässigen, oftmals schuldhaft nicht ordnungsmäßigen Buchführungen ist leider häufig darauf zurückzuführen, daß nicht nur praktische Kaufleute, sondern gerade auch perfekte Buchhalter und leider Gottes auch nicht genügend für ihren Beruf vorgebildete Bücherrevisoren und sonstige sogenannte Organisatoren sich zu ängstlich an gewisse althergebrachte Buchhaltungssysteme und Buchführungsmethoden klammern. Wir haben an verschiedenen Stellen des vorliegenden Werkes ausführlich dargelegt, was wir unter einem Buchhaltungssystem verstehen, und hierbei betont, daß für die Privatwirtschaft das einzige in sich geschlossene und logisch aufgebaute System kaufmännischer Verrechnung das der doppelten Buchhaltung (der Doppik) ist, mit Rücksicht besonders auf die Zwangsläufigkeit der buchtechnischen Darstellung sowie der Ermittlung des Geschäftserfolges. Daneben haben wir jedoch auch darauf hingewiesen, daß die bekannten Methoden der Buchführungstechnik vielfach für die Erfordernisse einer differenzierten Privatwirtschaft eine unzweckmäßige Uniformierung darstellen.

Es wurde aber auch betont, daß es neuzeitlichen Erfordernissen privatwirtschaftlicher Verrechnung entspricht, daß die Buchhaltung eines kaufmännischen Unternehmens individuell zu gestalten ist. Ausschlaggebend für die Einrichtung von Geschäftsbüchern sind einzig und allein die besonders gelagerten Bedürfnisse der betreffenden Unter-

nehmung, denen sich die buchhalterische Einrichtung in allen Teilen und in ihrem ganzen Aufbau anpassen muß. Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Grundsätze kaufmännischer Kalkulation, auf welche im folgenden, soweit erforderlich, noch eingegangen werden soll.

Der hauptsächlichste Mangel üblicher kaufmännischer Buchführungsmethoden, wie sie leider auch in den meisten Lehrbüchern über Buchhaltung immer und immer wieder zum Ausdruck kommt, ist die Tatsache, daß selbst, wenn man sich für die Einrichtung der doppelten Buchführung als solcher entschieden hat, nicht klar wird über das Kontensystem. Letzten Endes sind die Konten der sachlichen Verrechnung (Sachkonten) des Hauptbuches die Stellen buchtechnischer Erfassung, welche als Kontrollinstanzen die Ergebnisse privatwirtschaftlicher Vorgänge zur Darstellung zu bringen haben. Je undurchsichtiger diese Konten gehalten sind, desto mehr erschweren sie die Erkenntnis dieser Vorgänge. Von ausschlaggebender Bedeutung ist allerdings, ob der Aufbau innerhalb der Grundbücher und die Ausgestaltung der Grundbücher selbst derartig ist, daß die Übertragungen auf die Hauptbuchkonten in organischem Zusammenhang stehen, so daß die Hauptbuchkonten in Wirklichkeit die systematische Erfassung der chronologischen Niederschrift in den Grundbüchern bilden.

In der buchhalterischen Organisation muß auch — diese Wahrheit mag manchen wenig einsichtsvollen kaufmännischen Kreisen nicht angenehm klingen — der Einfluß der sogenannten Geschäftspolitik, die häufig jedoch deutlicher als Verschleierungspolitik bezeichnet werden kann, unbedingt verschwinden. Die Undurchsichtigkeit vieler Geschäftsbücher und deren Sachkonten ist vielfach darauf zurückzuführen, daß die Grundsätze sorgfältiger Kostenbuchführung mit den Grundsätzen der im engeren Sinne als Finanzierungspolitik zu bezeichnenden Geschäftspolitik vermengt werden, wobei die erstere bedauerlicherweise zurücktritt und damit die so wertvolle privatwirtschaftliche Information verloren geht. Es entspricht der richtig verstandenen geschäftlichen Klugheit, zunächst einmal die Grundsätze kaufmännischer Kalkulation in klarster Weise durch die Selbstkostenbuchführung zu kontrollieren und erst nach gewonnener Einsicht in die tatsächlichen Zusammenhänge den Einfluß finanzpolitischer oder allgemeinwirtschaftlicher Tendenzen hinsichtlich der Ergebnisse insbesondere bei der Bilanzbewertung wirken zu lassen.

B. Die Mängel der Grundbücher.

Schon die Grundbücher werden, wie erwähnt, nicht von vornherein dem wirtschaftlichen Zweck des Unternehmens angepaßt. So enthalten die Kassenbücher, wenn sie nicht z. B. bei dem vielfach üblichen einheitlichen amerikanischen Journal mit dem Memorial oder Journal zu einem Ganzen vereinigt sind, häufig Verrechnungsbestandteile, welche mit dem Verrechnungskreis des baren Geldverkehrs nichts zu tun haben. So werden z.B. Wechsel und Schecks, ohne durch besondere Hauptbuchkonten zwangsläufig kontrolliert zu werden, in dem Kassengrundbuch verbucht. Auch der Bankverkehr und der Postscheckverkehr, die beide in sich geschlossene und durch entsprechende Hauptbuchkonten abgeschlossene Kontrollkreise darstellen sollten, werden in unzweckmäßiger Weise häufig mit der Führung des baren Kassenverkehrs vereinigt.

Vielfach werden entweder die ganzen chronologischen Vorgänge des kaufmännischen Verkehrs in ein einziges Grundbuch zusammengepreßt mit Ausnahme eventuell des vorstehend besprochenen Kassenverkehrs; so bei der Anwendung der üblichen Form des Memorials, der sogenannten italienischen Buchführungsmethode (vgl. I. Bd. S. 44). Diese Handhabung hat in der Regel zur Folge, daß, wenn auf eine systematische Gruppierung selbst bei einfachstem Kontensystem Wert gelegt wird, am Ende des Monats oder einer längeren Periode umständliche und mühselige Zusammenstellungen erforderlich sind, die bei entsprechender Organisation der Grundbücher von vornherein vermieden werden können. Mit der Erfindung des sogenannten Tabellenjournals, der amerikanischen Buchführungsmethode (vgl. I. Bd. S. 45) glaubten viele und glauben heute noch sehr viele, die Frage der vereinfachten Buchführung gelöst zu haben. In diesem Zusammenhange sei gegen den falsch angewendeten Grundsatz größter Vereinfachung in der Buchhaltung Stellung genommen. Diese Vereinfachung darf nicht dazu führen, um etwa buchhalterische Hilfskräfte zu ersparen, die buchhalterische Erkenntnis und die geschäftliche Disposition, die sich auf diese stützt, zu vermeiden. Man nennt dies am verkehrten Ende sparen. Die Ausgabe für die zweckmäßige Organisation schon der Grundbücher für eine etwa weitergehende Arbeitsteilung und die damit verbundene erweiterte Kontierung ist so außerordentlich minimal, daß sie gegenüber der aus einer Selbstkostenkontrollbuchführung gewonnenen Erkenntnis und den daraufhin erzielbaren Ersparnissen überhaupt nicht in Frage kommt.

Der Nachteil des sogenannten amerikanischen Journals besteht trotz der tatsächlichen Vorzüge der Tabellenbuchführung darin, daß infolge falscher Anwendung dieser Darstellungsmethode — der Methode zuliebe — an der für die privatwirtschaftliche Kontrolle und Erkenntnis erforderlichen Zahl von Sachkonten gespart wird. Sogenannte, oft geradezu unverantwortliche Organisatoren führen, um diesem Übelstande abzuhelfen, gedankenloserweise Tabellenjournale ein mit einer solchen Unzahl von Spalten für Sachkonten, daß nicht nur die Übersicht verloren geht, sondern nahezu die Unmöglichkeit der technischen Handhabung hervorgerufen wird. Diese Schädlinge glauben, daß in einem solchen Tabellenjournal sämtliche Konten des Hauptbuches enthalten sein müssen; sie übersehen infolge mangelnder Denkschulung, daß in einem solchen Tabellenjournal nur Spalten solcher Konten aufgenommen werden dürfen, welche einen möglichst gleichmäßig umfangreichen, sich laufend wiederholenden Verkehr aufweisen. Es ist geradezu ein Unding, in einem solchen Journal Spalten für Konten zu vereinigen, die vielleicht im Monat oder alle paar Monate eine Buchung aufweisen, mit solchen, in deren Spalten sich täglich ein umfangreicher seitenlanger Verkehr abspielt, so z. B. etwa Grundstücks- und Gebäudekonten bzw. Inventarkonten mit Warenkonten und Geldverkehrskonten irgendwelcher Art.

C. Die Mängel im Kontensystem.

Die Ausgestaltung des Hauptbuchs und seines Kontensystems ist oftmals geradezu eine kümmerliche und zeugt von der bis an das Fahrlässige grenzenden Gedankenlosigkeit der beteiligten Personen. An anderer Stelle haben wir darauf hingewiesen, daß ein erfahrener und sorgfältiger Revisor die Pflicht habe, nach eingehender Prüfung auf bestehende Mängel in der buchhalterischen Organisation hinzuweisen. Es ist geradezu beklagenswert, daß das Kontensystem vor allen Dingen bei den uniformierenden Buchführungsmethoden häufig gerade da haltmacht, wo die eigentliche Information für den Geschäftsinhaber oder -leiter beginnt.

Die schon bei der kurzen Besprechung der Mängel der Grundbücher angedeutete Häufung wirtschaftlich und kalkulatorisch zu trennender Verrechnungskreise ist häufig eine Folge eines falsch angelegten Kontensystems. Die Vereinigung und Häufung wirtschaftlich nicht zusammengehöriger Verrechnungsposten, seien dies Vermögens- oder

Schuldbestandteile oder Aufwandsposten bzw. Ertragsposten, hat allerdings häufig den Nebenzweck der beabsichtigten Verdunkelung, und zwar im Hinblick auf Interessen beteiligter Personen oder aus steuerlichen oder Konkurrenzrücksichten. Wir haben schon einmal darauf hingewiesen, daß die Vermengung geschäftspolitischer und kalkulatorisch-buchhalterischer Grundsätze nicht im Interesse sachgemäßer Rechnungsführung liegt.

Die Konten der Finanzierung, wie Kassa-Konto, Bank-Konto, Kontokorrent-Konto, zeigen vielfach das Bild einer gewissen Vermengung nicht gleichartiger und gleichnamiger, zu verrechnender Geschäftsvorgänge. Dies ist, wenn auch im Interesse der Klarheit bedauerlich, doch lange nicht von solcher Bedeutung, als wenn diejenigen Konten, aus welchen die Aufwandswirtschaft, also die Erfolgsrechnung zu ersehen ist, nicht deutlich voneinander gesondert werden oder unzulässige Vermengungen zeigen, die den kalkulatorischen Grundsätzen widersprechen. Schon die Konten der Anlagewerte, wie Grundstücks-, Gebäudekonten, Maschinenkonten, Werkzeugkonten usw. stellen vielfach Häufungen der verschiedenartigsten Rechnungsposten dar. So ist es unrichtig, wenn derartige Konten gleichzeitig Bestandskonten und gleichzeitig Erfolgskonten sind, nämlich, wenn etwa das Gebäude-Konto gleichzeitig auch die Gebäudeunterhaltungskosten und den Gebäudeertrag ausweist. Allerdings kann das grundsätzlich als Bestands-Konto zu führende Gebäude-Konto oder ein sonstiges Inventar-Konto durch die am Ende des Jahres vorzunehmenden Abschreibungen ein Erfolgs-Konto werden, jedoch nur in dem Sinne der Wertregulierung mit Hilfe der Abschreibungen. Rechnungsposten, welche Unterhalt (Reparatur usw.) und Erträge darstellen, sollten möglichst auf einem besonderen Unterhaltungs-Konto (Miete-Konto usw.) zur Darstellung kommen, um Aufwand oder Ertrag je nach dem Übergewicht des einen oder des anderen dieses gesonderten Verrechnungskreises deutlich zur Darstellung zu bringen.

Eine sehr trübe Quelle stellen in kalkulatorischer Hinsicht auch vor allem die Unkostenkonten dar. Die beliebteste Methode ist diejenige, einzelne Unkostenkonten, wie etwa Miete-Konto, Zinsen-Konto, besonders zu führen und alle übrigen Unkosten in den großen Topf, Handlungsunkosten-Konto genannt, zu werfen. Gegen diese Auffassung läßt sich an sich wenig einwenden, wenn eine Aufteilung des

Handlungsunkosten-Kontos erfolgt, die ebenfalls, wenn sie erst am Jahresschluß vorgenommen wird, eine große Mühewaltung erfordert und oft der Genauigkeit entbehrt. Besser ist es natürlich, wenn eine laufend zu führende Spezifikation, wie im I. Bd. S. 60 beschrieben, zur Ergänzung des Handlungsunkosten-Kontos oder anderer Unkostenkonten geführt wird, um möglichst eingehend über die Zusammensetzung des wesentlichen Kalkulationsfaktors der Unkosten in klarster Weise informiert zu sein. Es ist nicht notwendig, ein weitzerklüftetes Kontensystem zu wählen; denn es können entweder gewisse Unkostengruppen (Betriebsunkosten, Verwaltungsunkosten, Vertriebsunkosten, Finanzierungsunkosten usw.) zusammengefaßt oder ein einheitliches Unkosten-Konto geführt werden, sofern zu diesen Gruppenkonten die vorerwähnten laufenden und monatlich mit den Grundbüchern abgestimmten Spezifikationsbücher geführt werden.

D. Die Mängel der gemischten Konten.

Ein Hauptmangel sämtlicher üblichen Buchführungsmethoden ist die Tatsache, daß immer noch sogenannte gemischte Konten geführt werden, statt scharf zu scheiden in:

a) Bestandskonten,
b) Erfolgskonten.

Grundsätzlich sollten die Bestandskonten, welche der Verrechnung der Vermögensbestandteile dienen, als sogenannte reine Bestandskonten geführt werden. Diese ideale Forderung begegnet allerdings sehr vielen praktischen Schwierigkeiten. Wie schon erwähnt, lassen sich die Konten der Anlagewerte, abgesehen von der Wertminderung in Gestalt von Abschreibungen, ohne weiteres als reine Bestandskonten führen. Auch sämtliche Geldwertkonten können mit Leichtigkeit als reine Bestandskonten geführt werden; so sind unter anderem auch Wertpapierkonten, das Devisen-Konto, Sorten- und Kuponkonten, welche infolge des wechselnden Kurses im Werturteil schwankende Vermögensgegenstände verrechnen, unter Zuhilfenahme eines „Kursverlust- und -gewinn-Kontos", eines Agio- oder Disagio-Kontos leicht als reine Bestandskonten zu führen. Eine selbstverständliche aber häufig mißachtete Forderung ist, Effektenzinsen und Kauf- und Verkaufskosten für Wertpapiere auf gesonderten Unkostenkonten zur Darstellung zu bringen. Auch für die Erfolgskonten ist der Grundsatz möglichster Reinhaltung von Beständen aufzustellen. Allerdings läßt es

sich häufig praktisch nicht vermeiden, daß Ausgaben der abgelaufenen Rechnungsperiode Aufwendungen einer zukünftigen Rechnungsperiode darstellen und daher als transitorische Aktivposten (vgl. I. Bd. S. 62) erscheinen. Anderseits aber werden Aufwendungen der abgelaufenen Rechnungsperiode aus praktisch-technischen Rücksichten erst Ausgaben der nächsten Rechnungsperiode sein und daher als transitorische Passivposten zu Lasten der abgelaufenen Rechnungsperiode eingestellt werden müssen. Gerade die Frage der sorgfältigen Rechnungsabgrenzung zwischen zwei Rechnungsperioden, wie sie mit Hilfe transitorischer Verrechnungskonten (Konten alter und neuer Rechnung) vorgenommen werden können, wird sehr häufig in kaufmännischen und industriellen Unternehmungen sehr oberflächlich behandelt. Hierdurch wird natürlicherweise das buchhalterische Bild für die Zwecke der kaufmännischen Kalkulation außerordentlich getrübt. Es kann vorkommen, wie Verfasser in seiner Revisionspraxis erlebt hat, daß die Nichtberücksichtigung derartiger Rechnungsabgrenzungsposten statt eines Gewinnergebnisses ein Verlustergebnis zeitigt und umgekehrt.

In diesem Zusammenhange sei wiederholt des Umstandes gedacht, daß die Verbuchung von Unkostenbestandteilen auf Anlagekonten (wie z. B. Reparaturen, Kosten der Verwaltung von Gebäuden usw.) durchaus unzulässig ist und nicht nur eine Verschleierung, sondern in vielen Fällen eine absichtliche Fälschung darstellt. Auch im umgekehrten Falle, daß Zugänge auf Anlagekonten (z. B. angeschaffte oder selbsthergestellte Maschinen), ohne zunächst als Vermögenszugänge den Anlagekonten zuzufließen, sofort einem Unkosten-Konto, zumeist dem Betriebsunkosten-Konto belastet werden, wird das Kontenbild und die darauf aufgebaute Kalkulation oft dermaßen getrübt, daß diese Trübung nicht nur zu einer ungeheuren Selbsttäuschung, sondern zu einem Selbstbetrug wird, ganz abgesehen von der Wirkung auf die Interessen Außenstehender (Aktionäre, sonstige Gewinnbeteiligte, Steuerfiskus).

Die größte Schwierigkeit bereitet insbesondere das Waren-Konto bzw. das Fabrikations-Konto als gemischtes Konto. Die Tatsache, daß Waren oder Fabrikate zum Einstands- oder Herstellungswert beschafft, dagegen zu einem sorgfältig kalkulierten höheren Verkaufswert weiter veräußert werden, bringt es mit sich, daß, wenn beide Vorgänge, die Anschaffung und die Weiterveräußerung, auf einem

Konto zur Darstellung gebracht werden unter der Voraussetzung des Vorhandenseins von Beständen, das Konto nicht als reines Bestands-Konto behandelt werden kann. Wenn in einer Fabrik Rohstoff- und Materialkonten nicht als reine Bestandskonten geführt werden, so bedeutet dies unbedingt einen organisatorischen Mangel. Wir werden an späterer Stelle noch darauf zurückkommen, da auch hier gewisse technische Schwierigkeiten (z. B. Fehlbestände, Fabrikationsausfälle usw.) eine bedeutsame Rolle spielen. Dem Übel kann, wie noch später gezeigt werden wird, nur abgeholfen werden, indem man die Wareneingänge und die Warenausgänge auf getrennten Konten verrechnet, um auf ein und demselben Konto nur gleichartiges und gleichwertiges zu verrechnen. Wenn der Materialverbrauch auf einem gesonderten Material-Konto, als reinem Bestands-Konto, verrechnet wird, so kann der Erlös aus den weiterverkauften Materialien, Waren oder Fabrikaten auf einem gesonderten „Warenerlös-Konto" oder „Fabrikateerlös-Konto" gegenübergestellt werden. Dieses Erlös-Konto wird dann ein reines Erfolgs-Konto. Bei einfach gelagerten Verhältnissen kaufmännischer Unternehmungen ist auch grundsätzlich dagegen nichts einzuwenden, wenn möglichst monatlich oder äußerst jährlich eine Aufteilung, d. h. eine Auseinanderziehung des Waren-Kontos nach seinen einzelnen kalkulatorischen Bestandteilen erfolgt. Da dies aber zumeist unterbleibt und häufig nicht einmal, dem Kontrollcharakter eines derartigen wichtigen Kontos entsprechend, die Einzelheiten des Waren-Kontos mit den bezüglichen Grundbüchern abgestimmt werden, so ist das Konto häufig zur Zwecklosigkeit verurteilt.

Das Waren-Konto und auch das Fabrikations-Konto weist in der Regel auf der Habenseite folgende Posten aus:

1. Summe der Erlöse aus Waren- oder Fabrikatverkäufen (Roh- oder Bruttoumsatz) auf Grund der Übertragungen aus dem Warenbuch, dem Verkaufsbuch oder den Ausgangsfakturenbüchern als Grundbücher.
2. Die Summe der die eingekauften Materialien oder zur Weiterveräußerung beschafften Waren schmälernden Nachlässe, Abzüge, Rückvergütungen für Fracht, Zoll und sonstige Abgaben.
3. Die nicht genug zu verurteilenden Stornobuchungen, über die wir uns im I. Bd. S. 66 ausgesprochen haben und die insbesondere dazu geeignet sind, den Umsatz zu trüben.

4. Bei dem Abschluß dieses Kontos der Wert der Waren- oder Fabrikatvorräte, seien dies Ganz- oder Halbfabrikate, sowie im Rahmen der Fabrikationsbuchführung, der Materialienvorräte.
5. Der eventuelle Verlust, wenn die Warenerlöse zur Deckung der Einstandskosten nicht ausreichen.

Demgegenüber zeigt die Sollseite in der Regel folgendes Bild:

1. Sofern am Anfang einer Rechnungsperiode Warenbestände vorhanden sind, so erscheinen die vorstehend unter Nr. 4 erwähnten Vorräte, Materialien, Fabrikate oder Waren mit ihrem Inventurwert als Vortrag.
2. Die Summe der für den Einkauf bzw. die Anschaffung der Waren, Materialien oder der Fabrikate aufgewendeten Beträge gemäß den Übertragungen aus einem Warenbuch, dem Einkaufsbuch oder dem sogenannten Eingangsfakturenbuch.
3. Die bei der Beschaffung der vorstehend bezeichneten Waren oder Fabrikate entstandenen Beschaffungskosten für Frachten, Zölle und sonstige Abgaben.
4. Die Stornobuchungen, auf deren möglichste Unterlassung schon hingewiesen wurde.
5. Etwaige Schmälerungen der auf der Habenseite gebuchten Erlöse aus dem Waren- oder Fabrikatverkauf, wie Nachlässe, Abzüge, Rückvergütungen, insbesondere für Frachten, Zölle oder sonstige Abgaben.
6. Im Falle der Führung eines Fabrikat-Kontos die Lohnaufwendungen und die sämtlichen Aufwendungen, wie Betriebs- und Verwaltungs- bzw. Vertriebsunkosten, wobei vielfach die allgemeinen Handlungsunkosten ausschalten.
7. Der auf Grund der Saldierung beider Seiten nachgewiesene Waren- oder Fabrikationsbruttogewinn, der sodann auf das Gewinn- und Verlust-Konto übertragen wird.

Sofern eine Aufteilung des Waren-Kontos nach vorstehendem Muster vorgenommen wird, erfüllt es in gewissem Umfange seinen Zweck. In der Regel aber gehen die Buchungen derartig durcheinander und ist die Entzifferung eines solchen Kontos infolge der unzweckmäßigen Gestaltung der Grundbücher so überaus schwierig, daß die mühselige und zeitraubende Arbeit entweder ganz unterlassen oder vielleicht einem mit der Prüfung der Bücher beauftragten Bücherrevisor überlassen wird, was jedoch auch sehr selten der Fall ist.

E. Fehlende Neben- oder Spezifikationsbücher.

Als ein besonderer Mangel der üblichen Buchführungsmethode muß es betrachtet werden, daß die Führung von sogenannten Spezifikationsbüchern (oder statistischen Aufteilungen) zumeist unterlassen wird, weil sie eben in die uniformierende Buchführungsmethode nicht hineinpassen oder dem sogenannten Organisator nicht bekannt sind. Derartige Nebenbücher sind jedoch für die Gewinnung zuverlässigen und zwangsläufig abgestimmten Materials, besonders für die Kalkulation, unerläßlich.

Es ist nicht zu verstehen, daß der doch immerhin in der Buchhaltungspraxis durchgedrungene Grundgedanke der Kontokorrentbuchführung (vgl. I. Bd. S. 47) mit ihren spezifizierenden Kontokorrentbüchern und der überaus wertvollen periodischen Abstimmung des Saldos laut Kontokorrent-Konto mit der Summe der Forderungen und Schulden praktisch nicht mehr Schule macht und für die Ersichtlichmachung anderer Konten und deren Kontrolle Anwendung findet. So werden z. B. die im I. Bd. S. 75 beschriebenen Inventarbücher, welche laufend zu führende Spezifikationen sämtlicher Inventargegenstände nach Art und Gruppen darstellen, im seltensten Falle geführt, während doch gerade diese Inventarbücher für die Gewinnung des Kalkulationsfaktors der Abschreibungen von besonderer Bedeutung sind. So ist auch fernerhin unverständlich, daß sogenannte Vorschußkonten, z. B. Nachweiskonten für Bauvorschüsse, nicht mit Hilfe von Vorschußkontenbüchern spezifiziert und kontrolliert werden (vgl. auch I. Bd. S. 59). Auch Darlehnskonten, Konten der Gesellschafter, Hypothekenkonten und ähnliche Konten, die eine Vielheit von Vermögens- oder Schuldbestandteilen, Aufwendungen und Erträgen umfassen, müßten zweckmäßigerweise durch laufend zu führende Spezifikationsbücher ergänzt werden. Es sei hierbei ausdrücklich betont, daß nur die laufende Führung solcher Nebenbücher von Wert ist und sogenannte Aufteilungen und Auszüge am Ende des Jahres, da sie der zwangsläufigen Kontrolle durch die Hauptbuchkonten entbehren, einen sehr zweifelhaften Wert haben. Die Aufklärung sich hierbei ergebender Differenzen, die Schwierigkeit nachträglicher Gruppierung, die Schwierigkeit etwa erforderlicher Umbuchungen stellen oft kaum zu beseitigende Folgen solcher nachträglichen Aufteilungen dar.

III. Buchhaltung und Statistik.

A. Bedeutung und Umfang privatwirtschaftlicher Statistik.

Was für groß angelegte und gut organisierte Unternehmungen eine Selbstverständlichkeit bedeutet, bricht sich neuerdings auch immer mehr Bahn in den Kreisen der Einzelkaufleute und der Handelsgesellschaften mittleren Umfangs. Nämlich der Kaufmann kommt allmählich zu der Überzeugung, daß er die Buchhaltung nicht, um der gesetzlichen Vorschrift Folge zu leisten, einrichtet, sondern um die so überaus notwendige Erkenntnis und Unterlagen für seine geschäftlichen Dispositionen daraus zu schöpfen.

Das durch die Buchhaltung dargebotene Zahlenmaterial soll ja erst durch zweckentsprechende Maßnahmen das richtige Leben gewinnen und zur praktischen Verwendung und Unterstützung kaufmännischer Tatkraft verarbeitet und verwendet werden. Hierzu bietet nun die Statistik ihre helfende Hand.

Es würde über den Rahmen des von uns gesteckten Zieles hinausgehen, wenn wir an dieser Stelle näheren Erläuterungen des Begriffes und der Bedeutung der Statistik im Wirtschaftsleben noch ein weiteres Wort leihen würden. Einer Betonung bedarf jedoch die Tatsache, daß es erst der jüngsten Vergangenheit vorbehalten blieb, die Statistik auch in der Privatwirtschaft zu Ansehen und zur Geltung zu bringen. Auch die handelswissenschaftliche Literatur hat bisher in sehr spärlicher Weise sich mit der statistischen Bearbeitung buchhalterischen Materials und deren Schilderung befaßt. Zumeist erstreckt sich diese nur auf die Bearbeitung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, und hier wieder in erster Linie vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus, so insbesondere die Veröffentlichungen des Statistischen Reichsamtes.

Die Buchhaltung bietet jedoch mit allen ihren einschlägigen Teilgebieten eine außerordentlich wertvolle Grundlage für eine zutreffende statistische Bearbeitung, und es ist u. E. als ein Mangel einer modernen Buchhaltungsorganisation anzusehen, wenn sie ihre buchhalterischen Arbeiten mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Bücherabschlusse als abgeschlossen betrachtet. Eine derartige zwangsläufige Kontrolle liegt ja in dem Grundsatz der doppelten Buchhaltung, so daß man sich auf ein solchermaßen abgestimmtes Material vollständig verlassen kann.

Eine sehr wertvolle Übersicht über die vielfachen Möglichkeiten die einzelnen Gebiete der Statistik und der privatwirtschaftlichen Unternehmungen gibt Calmes in dem Inhaltsverzeichnis seines Buches über Statistik. Es sei dieses Inhaltsverzeichnis, soweit es für Interesse hat, hier im wesentlichen wiedergegeben:

I. Die Vermögensstatistik.

1. Die Jahresbilanz.
2. Die Zwischenbilanzen.

II. Die Statistik der Gewinne und der Verluste.

a) Die Statistik der Jahresgewinne und der Jahresverluste.
   1. Das Jahresgewinn- und -verlust-Konto.
   2. Die Vor- und Unterkonten des Gewinn- und Verlust-Kontos.
   3. Aufstellungen über die Jahresgewinne und die Jahresverluste in einzelnen Fabrikationsabteilungen oder Fabrikatgruppen.

b) Die monatliche Statistik der Gewinne und der Verluste.

III. Die Kassa- und die Finanzstatistik.

IV. Die Beamtenstatistik.

Die Statistik der Zahl, der Beschäftigung und der Gehälter.

V. Die Arbeiter- und die Lohnstatistik.

a) Die Statistik der Arbeiterzahl.
b) Die Statistik der Arbeitsstunden.
c) Die Statistik der Löhne.
d) Die Statistik der Arbeitsleistung.

VI. Die Statistik der Beschäftigung.

1. Die Statistik der einlaufenden Bestellungen.
2. Die Statistik der unerledigten Bestellungen.
3. Die Statistik des Offertenwesens.

VII. Die Lagerstatistik.

a) Das Materiallager.
   1. Die Statistik der Einkaufswerte und der Einkaufspreise.
   2. Die Statistik der Vorräte.
   3. Die Statistik des Verbrauchs.

b) Die sonstigen Lager.

VIII. Die Statistik des Verkaufs.

1. Die Statistik des Umsatzes.
2. Die Statistik der Verkaufspreise.
3. Die Statistik der Verkaufsunkosten und des Verkaufsgewinnes.
4. Die Statistik der Verkaufsorganisation.

IX. Die Unkostenstatistik.

1. Die Statistik der Unkostenarten und der Unkostenanteile.
2. Der Vergleich der absoluten Unkostenzahlen.
3. Die Unkostenverhältniszahlen.

X. Die Fabrikationsstatistik.

Die Statistik der technischen Leistungen und der Kosten.

XI. Die externe Statistik.

Die Statistik über fremde Unternehmungen.

Die Konjunkturstatistik.

Dieses Programm ist jedoch nach seiner theoretischen wie nach seiner praktischen Betrachtung nicht ohne weiteres auf jedes Unternehmen anwendbar; es bedarf wohl keiner besonderen Betonung, daß natürlich jede Unternehmungsart und jeder Geschäftszweig nach ihren Bedürfnissen zugeschnittene Statistiken einrichten müssen.

So spricht man z. B. von einer Warenhausstatistik, welche übrigens neben der Statistik in Fabrikunternehmungen am meisten ausgebildet ist. Es dürfte im Warenhaus in erster Linie der Umsatz, und zwar sowohl im ganzen wie in seinen einzelnen Teilen, im Vordergrunde des Interesses stehen. Hierbei interessiert die Geschäftsleitung einmal der Umsatz nach Branchen und innerhalb dieser Branchen nach Warengruppen, dann der Umsatz ganzer Abteilungen und ihrer Unterabteilungen, der Umsatz der Verkäufer und Verkäuferinnen; alle diese Einzelgruppen werden nach täglichen, wöchentlichen, monatlichen und jährlichen Betrachtungsmerkmalen bearbeitet.

An zweiter Stelle schließen sich im Waren- oder Kaufhaus die in weitgehendster Weise aufgeteilten Unkosten an. Diese sind zunächst nach Monatsposten und Jahresposten nach ihrer Eigenart zu scheiden; sodann hat eine Aufteilung, natürlich immer unter Vergleich mit vorhergehenden, gleichartigen Perioden nach Abteilungen, nach Branchen, nach Warengruppen usw. zu erfolgen. Um ein relatives Bild dieser Unkosten zu erhalten, wird wohl der Umsatz in entsprechender Weise nach gleichartiger Aufteilung herangezogen werden müssen. Daß die Personalstatistik einer eingehenden Bearbeitung im Warenhaus bedarf, ist bei der Größe der Personalausgaben ein unbedingtes Erfordernis. Dazu kommen natürlich noch die sonstigen Verwaltungs- und besonderen Betriebskosten einzelner Abteilungen, welche in der gleichen angedeuteten Art eine statistische Bearbeitung zu erfahren haben.

Auch z. B. im Speditionsgeschäft sind statistische Aufarbeitungen des buchhalterischen Materials von außerordentlichem Werte. Hier ist es vor allen Dingen die umgeschlagene Gewichtsmenge, welche nach Tagen, Monaten und Jahren im Hinblick auf Verbindungsstrecken, Umschlagsorte, Geschäftsfreunde, einzelne Abteilungen dieses Geschäftszweiges, wie Möbelspedition, Lagerungsgeschäft, Sammelladung, Import- und Exportladungen usw., sowie im Hinblick auf Eingangs-, Umschlags-, Ausgangs- usw. Verkehr statistisch untersucht werden müssen.

Einer besonderen Bearbeitung bedürfen in diesem Geschäftszweig die Ausgaben für Fuhrpark und Pferd, insbesondere Fuhrwerksunterhalt und Futterkosten. Ferner die Frachtvorlagen, die sonstigen Speditionsgebühren, Abgaben usw. Alle diese Ausgaben sollten mit den bezüglichen Umschlagsmengen in Beziehung gesetzt werden.

Vielfach stellt jedoch die Statistik in privatwirtschaftlichen Betrieben ein zielloses Schreibwerk, ja oft nur eine kostspielige Spielerei dar, wenn sie nicht in organischer Verbindung mit der Buchhaltung bleibt und mit den Ergebnissen derselben zur Abstimmung gelangt. So wertvoll es ist, die Statistik getrennt von der Buchhaltung und ihren Einrichtungen, gestützt auf die ursprünglichen dokumentarischen Unterlagen zu führen, so wichtig ist es auch, die Ergebnisse der statistischen Aufzeichnungen mit denen der buchhalterischen Darstellung stets in summarischer Übereinstimmung zu halten.

Die privatwirtschaftliche Statistik kann überall da eingreifen, wo es der buchhalterische Zweck und die buchhalterische Organisation verbietet, zu sehr in Einzelheiten zu gehen. Der Anfang zu statistischen Aufzeichnungen wird in der Regel dadurch gemacht, daß man zu einzelnen Hauptbuchkonten sogenannte Spezifikationsbücher (vgl. I. Bd. S. 60) führt und diese in tabellarischer Form unter Beachtung statistischer Grundsätze einrichtet. Hierher gehört in erster Linie die meist übliche Unkostenstatistik, die zunächst die Gesamtsumme nach Unkostenarten aufteilen kann, sodann aber auch vielfach dazu übergeht, die entstandenen Unkosten auf die einzelnen Abteilungen, also nach Unkostenstellen, umzulegen und letzten Endes das Verhältnis der Unkosten zu anderen Bestandteilen der kaufmännischen Kostenrechnung, wie z. B. zu den Löhnen und den Herstellungskosten, den Selbstkosten oder dem Umsatz, zu ermitteln.

Vielfältige Ausgestaltung erfährt zumeist die Lohn- und Gehaltsstatistik. Abgesehen von der mehr volkswirtschaftlichen Statistik über die Arbeiterverhältnisse nach Zahl, Art, Beschäftigung, Alter, Geschlecht, Leistung usw. interessiert die Verwendung der gezahlten Löhne, und zwar zunächst nach der Verrechnungsmöglichkeit dieser Löhne im Rahmen der Kalkulation, im Sinne von sogenannten produktiven oder unmittelbar an dem hergestellten Objekt haftenden Löhnen bzw. der unproduktiven oder nur mittelbar, d. h. unter den allgemeinen Unkosten zur Verrechnung gelangenden Löhne. Sodann interessiert die Verteilung der Löhne nach einzelnen

Arbeiterkategorien, z. B. Männern und Frauen, Jugendlichen und Erwachsenen. Wichtiger ist jedoch noch die Verwendung der Löhne nach Art der Beschäftigung, z. B. Löhne der Schlosser, Werkzeugmacher, Dreher usw. Von noch wesentlicherer Bedeutung aber ist die Umlegung der Löhne auf die einzelnen Fabrikationsstellen, in welchen die Arbeiter tätig sind. Das gleiche trifft auch auf die in Frage kommenden Gehaltsempfänger zu. Sehr wertvolle Aufschlüsse gibt hierbei die Statistik der Arbeitsstunden, die der Arbeitsleistung, der Produktion in ihrem Verhältnis zur Arbeiterzahl und zu den Löhnen. Eine der wichtigsten statistischen Beziehungen bildet das Verhältnis zwischen Unkosten der Produktion und den produktiven Löhnen.

Ebenfalls sehr wertvoll ist die sogenannte Lagerstatistik, welche die Bewegungen auf dem Materiallager, der Rohstoffvorräte, Hilfsmaterialvorräte usw., aber auch der Halbfabrikate und letzten Endes der lagernden Ganzfabrikate darstellt. Eine derartige Statistik setzt ein sorgfältig eingerichtetes Materiallager voraus und sehr wichtige Kontrollen und Aufzeichnungen über die gesamte Materialbewegung. Abgesehen von der statistischen Kontrolle der Einkaufswerte und Einkaufspreise ist jedoch das Wichtigste, der Materialverbrauch, insbesondere an Rohstoffen, Hilfsstoffen und Halbfabrikaten, und zwar nach Art der Materialien, nach ihrem Lagerort, nach dem Verwendungsort, letzten Endes aber auch nach dem Verwendungszweck zu untersuchen. Hand in Hand hiermit geht auch eine sorgfältige statistische Kontrolle des Lagerbestandes, der durch häufige Ist-Aufnahmen im Sinne der Inventur eine Überprüfung erfährt.

Die statistische Erfassung der einzelnen Produktionsfaktoren, ihre Bewegungen und Beziehungen untereinander und zu den verschiedenartigsten Fragen kaufmännischer und industrieller Tätigkeit wird jedoch gefördert durch eine sorgfältige Statistik der Verkaufserlöse. Im Vordergrunde des Interesses steht die genaue statistische Aufzeichnung der Umsätze, und zwar nach Warengattung, die je nach der Eigenart eines Unternehmens gruppiert werden kann, sodann aber auch nach dem Umsatz, der an einzelnen Stellen (Zentrale, Filialen, Agenturen) insbesondere seitens einzelner Abteilungen eines Unternehmens erzielt wird. Die Frage der Unterteilung dieser Statistik ist stets individuell zu lösen; sie kann nicht isoliert behandelt werden, sondern muß mit den gesamten Kosten der Erzeugung in einen organischen Zusammenhang gebracht werden. Auch

die Verkaufs- oder Vertriebsunkosten einschließlich der sogenannten Erlösschmälerungen (das sind Kosten, welche nicht vorausgesehen werden können, aber doch noch nachträglich entstehen können, z. B. Abzüge infolge Qualitäts- oder Quantitätsmangels, Garantiekosten, Montagekosten, Provisionen usw.) bedürfen der sorgfältigen statistischen Kontrolle, und zwar in enger Anlehnung an die Statistik des Verkaufes. Eine statistische Kontrolle der Verkaufspreise nach einzelnen Warengruppen, aber auch eventuell nach geographischen Gesichtspunkten wird stets gute Dienste leisten. Die Leistung der Verkaufsorganisation läßt sich sodann mit Leichtigkeit aus diesen statistischen Erlöskontrollen ersehen.

Nicht unerwähnt darf die Kassen- und Finanzstatistik bleiben, welche zu einer ordnungsmäßigen Finanzgebarung selbstverständlich gehört. Es ist dies eine statistische Übersicht über die Gelddispositionen, die im wesentlichen laufend entweder täglich oder zum mindesten wöchentlich oder monatlich die verfügbaren Gelder, die Geldeingänge und -ausgänge und die früher oder später fälligen Verpflichtungen in statistischer Übersicht gegenüberstellt, um ständig gegen alle Gefahren etwaiger Zahlungsstockung gesichert zu sein.

Die sogenannte Auftragsstatistik, d. h. die statistische Erfassung der eingehenden Bestellungen und deren Erledigung wird von der Sorgfalt ordentlicher Geschäftsführung unbedingt verlangt und ist auch meistenteils oft die einzige statistische Einrichtung in vielen Unternehmungen. Hiermit steht in engster Verbindung natürlich auch die Statistik der eigenen Aufträge, die statistische Kontrolle der eingeholten Offerten und Bezugspreise, welche in Anlehnung an die Inventar- und Materialverwaltung einen wichtigen Ausbau der gesamten Statistik darstellt.

Es würde über den Rahmen eines kurzen Abrisses hinausgehen, an dieser Stelle auch die sogenannte volkswirtschaftliche oder externe Statistik zu besprechen, die sich mit den allgemeinen Markt- und Wirtschaftsverhältnissen befaßt, die aber für manche Unternehmungen z. B. für Banken und Unternehmungen der Schwerindustrie (vgl. statistische Veröffentlichungen der Deutschen Bank oder der Diskonto-Gesellschaft sowie einzelner Großindustrien) unerläßlich sind.

Im nachfolgenden wird die privatwirtschaftliche Vermögens- und Erfolgsstatistik eine besondere Besprechung erfahren.

B. Privatwirtschaftliche Bilanzstatistik.

Das größte Interesse für die Anwendung der privatwirtschaftlichen Statistik seitens des Außenstehenden, sei er Aktionär, Gesellschafter, Kommanditist, stiller Gesellschafter oder habe er aus wissenschaftlichen oder sonstigen Gründen ein Interesse daran, nimmt die statistische Bearbeitung veröffentlichter Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen in Anspruch. Derartige Bearbeitungen gliedern sich in:

a) Die Vermögensstatistik (Bilanz).
b) Die Erfolgsstatistik (Gewinn und Verlust).
c) Die Rentabilitätsstatistik (Rente).

a) **Die Vermögensstatistik.** Es wäre verfehlt, aus einer einzelnen veröffentlichten Bilanz irgendwelche zutreffende Rückschlüsse auf das verhältnismäßig richtige Wirtschaftsbild eines Unternehmens ziehen zu wollen. Wer sich hierauf verläßt, zeigt deutlich, daß er eine Bilanz nicht zu lesen vermag. Denn gerade die ihm vorliegende Bilanz kann, wie sich der Praktiker ausdrückt, frisiert sein oder infolge gewisser, nur für das abgelaufene Geschäftsjahr zutreffender günstiger oder ungünstiger Vorkommnisse ein mehr oder minder gutes Bild zeigen. Darum ist es unbedingt erforderlich, die Bilanzen mehrerer Jahre, etwa 3—5 und noch mehr, so aneinanderzureihen, daß die Relativität der Erscheinungen neben den tatsächlichen Ergebnissen deutlich zum Ausdruck kommt.

Die Mittel, um die innere Wirtschaftlichkeit eines Unternehmens oder seiner Finanzierung und schließlich auch seiner Rentabilität zu zeigen, sind:

1. Die tabellarische Darstellung mit Prozentzahlen oder
2. Die graphische Darstellung.

Hierbei kommt es auf die Reihenfolge der Gruppen an. Man wird bei Industriebilanzen anders gruppieren müssen als bei Bankbilanzen. Bei ersteren wählen wir folgende Einteilung:

Aktivgruppen.	Passivgruppen.
1. Anlagewerte (zusammengefaßt).	1. Aktienkapital.
2. Vorräte.	2. Reserven.
3. Effekten (bzw. Beteiligungen).	3. Hypotheken.
4. Debitoren.	4. Anleihen.
5. Kasse und Wechsel oder Bankguthaben.	5. Kreditoren.
6. Eventueller Verlust.	6. Eventueller Gewinn.

Es soll in erster Linie zum Ausdruck kommen, ob die eigenen Mittel genügen, um auch über die Anlagewerte hinaus dem Geschäfte Betriebswerte zu lassen, oder ob hierzu, zum eigentlichen Betrieb, fremde Mittel erforderlich sind oder nicht.

Will man tiefer in die innere wirtschaftliche und finanzielle Zusammensetzung eines Unternehmens hineinsteigen, so muß man zu diesem Zwecke den Warenumsatz in den Kreis der Betrachtungen ziehen. Der Umsatz bildet insofern einen besonderen Maßstab, als er zeigt, wie oft das Betriebskapital, d. h. das im Unternehmen umlaufende, produktiv tätige Kapital umgesetzt wird, wobei natürlich die Abschreibungen als ebenfalls werterzeugende Umstände mit in Betracht zu ziehen sind.

Es ist ferner ganz besonders wichtig und interessant, festzustellen, inwieweit aus dem erzielten Erlös die mehr oder minder wirksame Ausnutzung gewerblicher Anlagen zu ersehen ist. Wir berechnen daher, wieviel Mark Nettoerlös auf je M. 1000,— Anlagewerte fallen. Ist der Umschlag bzw. der Verkauf der Menge nach angegeben, dann läßt sich auch dieser Mengenumschlag (verkaufte Produktion) in kg, t, hl usw. ebenfalls pro M. 1000,— Anlagewerte berechnen. Auf diese Weise ergeben sich überaus wertvolle Schlüsselzahlen, die in erster Linie geeignet sind, statistische Vergleichszahlen zur Untersuchung der Wirtschaftsergebnisse gleichartiger, d. h. branchegleicher privater Unternehmungen zu liefern. Von ebenso großer Bedeutung ist die Berechnung solcher Quoten pro M. 1000,— Anlagewerte für die erzeugte bzw. verkaufte Menge. Denn in einer solchen Größe zeigt sich insbesondere die Wirkung der Anlagewerte und des in ihnen steckenden Kapitals, während der Umsatz als Verkaufswert infolge von Preisgestaltungen zu sehr das Bild trüben kann.

b) **Die Erfolgsstatistik.** Bei der Untersuchung des geschäftlichen Erfolges sind am besten sechs Gruppen zu unterscheiden:

1. Abschreibungen.
2. Handlungs- (Vertriebs-, Verwaltungs-) Unkosten.
3. Gehälter (Saläre), die an sich eigentlich auch Handlungsunkosten darstellen.
4. Die Betriebs- (Fabrikations-) Unkosten.
5. Die Löhne und Kassenbeiträge.
6. Die Materialien (Rohstoffe, Halbfabrikate usw.)

Wollen wir klar sehen, so müssen wir den Schlüssel, den der Umsatz darstellt, auch zum Erschließen des Verständnisses für eine klare wirtschaftliche Rechnungslegung benützen. Dies geschieht, indem wir sämtliche erwähnten sechs Aufwendungen zum Umsatz in ein Verhältnis bringen, d. h. untersuchen, wieviel Prozent des Umsatzes auf die einzelnen Aufwendungen entfallen, um zu ermessen, ob nicht unwirtschaftlich, d.h. mit zu großen Unkosten oder mit Materialverschwendung, zu hohen Löhnen usw. gearbeitet wurde.

Betrachten wir eine Gewinn- und Verlustrechnung auf diese Art, so erhalten wir z. B. folgende Relativzahlen:

1. Abschreibungen	2,45 %
2. Handlungsunkosten	8,46 %
3. Gehälter	7,83 %
4. Betriebsunkosten	11,79 %
5. Löhne und Kassenbeiträge	19,37 %
6. Materialien	44,76 %
	94,66 %
7. Jahresreingewinn	5,34 %
8. Umsatz (Erlös)	100,00 %

Den Grundstock aller Aufwendungen oder **privatwirtschaftlichen Produktionsfaktoren**, die zusammen den Herstellungswert eines Fabrikates, einer Ware überhaupt ergeben, bildet das Material, und zwar Rohstoffe, Hilfsmaterialien, Halbfabrikate und mitverwandte Ganzfabrikate. Diese Materialien stellen in unserem Beispiel allein 44,76 % des Erlöses (= Umsatzes) dar. Der zweite Produktionsfaktor wird durch die Löhne und Beiträge für die Arbeiterfürsorge dargestellt = 19,37 %, und der dritte im Herstellungspreis zum Ausdruck gelangte Wertmaßstab ist der Aufwand an den besonderen Betriebsunkosten = 11,79 %.

Demnach setzt sich der Aufwand für die Herstellung der verkauften Fabrikate zusammen aus den drei Faktoren:

1. Materialien	44,76 %
2. Löhne	19,37 %
3. Betriebsunkosten	11,79 %
Herstellungskosten zusammen	75,92 %

Es ergibt sich daher der gewöhnliche Fall, daß ca. 3/4 des Erlöses Erwerbskosten sind. Da wir aber der Auffassung sind, daß Abschrei-

bungen den in Betriebswerte umgewerteten Teil des Anlagekapitals darstellen, sofern sie vielleicht nicht schon in den Betriebsunkosten stecken, so rechnen wir als vierten Produktionsfaktor zu

den obigen	75,92 %	die
Abschreibungen mit	2,45 %,	also als
Gesamtherstellungsunkosten	78,37 %.	

Erst auf diesen Satz können die Handlungsunkosten und Gehälter, um den Selbstkostenpreis zu erhalten, zugeschlagen werden, und wir erhalten folgendes Bild:

Gesamtherstellungskosten	78,37 %
Handlungsunkosten und Gehälter	16,29 %
Selbstkosten zusammen	94,66 %

Und nun schält sich als Rest zwischen diesem Satz der Selbstkosten und dem Umsatz (Erlös der verkauften Waren oder Verkaufspreis) ein Satz von nur 5,34 % des Umsatzes heraus, der in sich auch bei richtiger Geschäftspolitik eine Risikoprämie, die nun zum Gewinn wurde, enthält. Dieser Gewinn ist ein recht geringer, und man dürfte wohl den Grund teilweise in den recht hohen Materialaufwendungen (teure Rohstoffe) sowie in dem zu hohen Satz der Handlungsunkosten, besonders der Gehälter, zu suchen haben.

Auch diese Untersuchung einer einzigen Gewinn- und Verlustrechnung gewinnt erst Leben und Bedeutung, wenn man sie einem Vergleich mit denjenigen vorhergehender Jahre unterzieht. Auf diese Weise erhält man im Gegensatz zur Vermögensstatistik auch eine Erfolgsstatistik, die jene ergänzt und in ihren Schlußfolgerungen vervollständigt.

Eine überaus wertvolle statistische Vergleichszahl, namentlich im Hinblick auf die Vergleichung von Unternehmungen derselben Unternehmungsart erhält man, wenn man die Löhne (möglichst die produktiven) und den Umsatz so zueinander in Beziehung setzt, daß man den Betrag des Umsatzes berechnet, der auf M. 1000,— der gezahlten Löhne fällt. Mit anderen Worten: diese Quote soll angeben, wie oft die bezahlte Arbeitskraft umgesetzt werden muß, um den erreichten Erlös (= Umsatz) zu erzielen.

Wir möchten nicht unterlassen, solche Quoten als ebenfalls überaus wichtige Schlüsselzahlen zur Beurteilung privatwirtschaftlicher Unternehmungen zu bezeichnen, die es insbesondere gestatten, Unter-

nehmungen gleicher Art in den Kreis vergleichsstatistischer Betrachtung zu ziehen.

Bei allen nur aus Zahlen gezogenen Schlüssen sind jedoch Irrtümer möglich, da äußere Einflüsse wie höhere Gewalt, Krankheit von Angestellten, Preisgestaltungen, besondere Eigenheiten der betr. Unternehmungsart, Modewechsel, neue Erfindungen und Verbesserungen das Bild außerordentlich beeinflussen und trüben können. Hierüber sollte aber der Geschäftsbericht entsprechende Hinweise enthalten.

c) **Die Rentabilitätsstatistik.** Die Rentabilität, d. h. das Verhältnis zwischen Kapitalaufwendung und Ertrag aus der Kapitalverwendung, um innerhalb unserer Begriffsgestaltung zu bleiben, ist die in einer relativen Zahlengröße (= Prozentzahl) zum Ausdruck kommende Ertragsfähigkeit der in einem Unternehmen werbend verwendeten Kapitalien.

Dieses Verhältnis wird nun zumeist vom völlig einseitigen Standpunkt des Aktionärs aufgefaßt, der nur die Dividende als sichtbares oder greifbares Merkmal ins Auge faßt und an ihr die Rentabilität seiner aufgewendeten Kapitaleinlage mißt.

Die sogenannte finanzielle Rentabilität der Aktie ergibt jedoch bei einem Kurs über Pari eine geringere Rentabilität, als die Dividende in Aussicht stellt. Dies rührt daher, daß nicht das nominelle Aktienkapital Ausgangspunkt für die Bemessung der finanziellen Rentabilität sein darf, sondern der die sämtlichen Mittel oder das gesamte Eigenkapital des Aktionärs darstellende Kurs. Es ist also eine wesentlich höhere Zahl als Ausgangspunkt zu wählen. Daher ist die Dividendenquote eine gänzlich unbrauchbare Verhältniszahl zur Beurteilung der finanziellen Rentabilität, da sie ein zu gutes Ergebnis vortäuscht.

Um ein Wirklichkeitsbild zu zeigen, haben wir nachstehend die finanzielle Rentabilität, wie wir sie nennen, für eine Aktiengesellschaft für die Jahre 1907—1912 berechnet:

Aktienkapital in M. 1000,—		Dividende in %	Reingewinn in % d. A.-K.	Kurs in Berlin Ende Dez.	Finanzielle Rentabilität
1907	7 000,—	12	14,23	214,75	5,58
1908	9 000,—	14	16,05	234,—	6,00
1909	9 000,—	14	15,90	201,90	6,93
1910	9 000,—	12	13,91	213,50	5,62
1911	12 000,—	12	17,91	225,—	5,33
1912	12 000,—	10	10,60	208,50	4,70

Man sieht 1901—1911: steigendes Aktienkapital, Stillstand der Dividende, steigender bzw. fester Kurs, alles vielversprechende Momente — und fallende Rente. Daraus ist zu ersehen, daß der Kurs künstlich durch gesteigerte Nachfrage in die Höhe getrieben wurde in der Erwartung eines hohen Ertrages.

Im Grunde genommen sind die Interessen des Aktionärs und die der Aktiengesellschaft, des Unternehmens selbst, nicht zu trennen. Daß diese Interessen doch oftmals auseinanderlaufen, liegt in erster Linie daran, daß die Interessen des Aktionärs nicht immer dauernder, sondern nur vorübergehender Natur sind. Er hat nur ein Interesse an der finanziellen Rentabilität seiner Kapitaleinlage. Dabei wird völlig übersehen, daß es im eigenen Interesse des Aktionärs liegt, wenn sich das Unternehmen als Ganzes rentiert.

Denn es wäre ein großer Irrtum, nur die eigenen Mittel als Erwerbskapital anzusehen. Viel häufiger sind es gerade fremde Mittel — denken wir nur an den Waren- und Bankkredit —, die einem Geschäft Umlaufsmittel, Betriebswerte zuführen, teilweise auch die festverzinslichen Anleihen und die Hypotheken, die den Erfolg bedingen, ja oft geradezu eine Voraussetzung des Erfolges bilden.

Der richtige Grundsatz ist daher: Die Rentabilität einer Unternehmung wird dadurch zum Ausdruck gebracht, daß der Reingewinn eines Bilanzjahres zum Gesamtkapital ins Verhältnis gesetzt wird.

Ist es in einem Unternehmen möglich, Monatsbilanzen mit einer Feststellung des Gewinnes zu vereinigen, dann empfiehlt sich die Anwendung der vorstehend geschilderten statistischen Bearbeitung auf die monatlichen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen. Eine Aneinanderreihung der Ergebnisse in Monatsfolge wird der Geschäftsleitung überaus wertvolle Aufschlüsse und Anregungen für ihre Dispositionen gewähren.

IV. Die Grundsätze der kaufmännischen und industriellen Selbstkostenrechnung.

(Kalkulation.)

A. Allgemeine Grundsätze kaufmännischer Kalkulation.

Kalkulieren heißt rechnen. Im kaufmännischen Sinne wohnt jedoch dem Begriff der Kalkulation eine doppelte Bedeutung inne. Auf der einen Seite versteht der Kaufmann unter Kalkulieren das

Berechnen seiner „Kosten“ ganz allgemein, auf der anderen Seite dagegen das Berechnen der „Verkaufspreise“. Der Verkaufspreis setzt sich zusammen aus den errechneten Kosten (Unkosten, Gestehungskosten) und einem Zuschlag für den Gewinn des Kaufmannes. Der Schwerpunkt liegt hierbei in der Errechnung der Unkosten, während der Gewinnzuschlag in der Regel mehr gefühlsmäßig oder erfahrungsgemäß geschätzt und hinzugeschlagen wird. Der Begriff der Kalkulation enthält aber auch gleichzeitig Bestandteile, die das Abwägen des Kaufmannes zum Ausdruck bringt, d. h. Merkmale der kaufmännischen Preismöglichkeiten und der Preisgestaltung selbst. Letztere Momente lassen sich jedoch in der Regel nicht errechnen, sondern nur schätzen auf Grund der praktischen Erfahrung des Kaufmannes.

Der deutsche Kaufmann kalkuliert überhaupt nur zu einem geringen Bruchteil, insbesondere war dies vor dem Kriege der Fall. Zumeist richtet er die Festsetzung seiner Preise nach dem üblichen Marktpreis, d. h. nach dem Konkurrenzpreis. Von diesem Preis zieht er überschlägig seine ungefähren oder in dem betreffenden Geschäftszweig üblichen Unkosten sowie den Einstandspreis der Ware ab, um überschlägig den Gewinn zu ermitteln. War es ihm gelungen, die Ware billig zu erstehen, ferner seine Unkosten niedrig zu halten, so hat er einen entsprechenden hohen Gewinn. Den Verkaufspreis kalkuliert der Durchschnittskaufmann zumeist überhaupt nicht. Es darf hier nur auf die übliche Art des Auszeichnens der Ware seitens der Detailkaufleute erinnert werden.

Eine verfeinerte Form der Kalkulation besteht darin, auf den Einstandspreis (Kaufpreis der Ware) die besonderen Kosten der Warenbeschaffung (Fracht, Zölle, Einkaufsprovisionen usw.) zuzuschlagen und auf diese Weise den Gestehungspreis zu ermitteln. Durch einen erfahrungsmäßigen Gesamtzuschlag auf den Gestehungspreis, welcher die Unkosten und den Gewinn enthält, wird der Verkaufspreis ermittelt. Bleibt derselbe jedoch unter dem Konkurrenz- oder Marktpreis, so nähert man zumeist seine Preise möglichst dem Marktpreis, so daß die Konkurrenz sich lohnt.

In der Industrie, jedoch nur in den größten Unternehmungen, hatte sich allmählich, besonders etwa in den letzten zehn Jahren vor dem Kriege der Grundsatz Geltung verschafft, eine genaue Kalkulation der Unkosten durchzuführen. Auch in der handelswissenschaft-

lichen Literatur[1]) hatte sich vor dem Kriege der Gedanke Bahn gebrochen, die Verkaufskalkulation vom Marktpreis unabhängig zu gestalten und sie auf der Basis der genau ermittelten Unkosten auszubauen. Man hatte allmählich in den führenden Kreisen der Industrie erkannt, besonders auch beeinflußt durch die amerikanischen Grundsätze der Betriebsbuchführung, daß der richtige Grundsatz kaufmännischer Kalkulation der ist, zunächst einmal die Unkosten genau zu ermitteln und den Gewinnzuschlag der allgemeinen Marktlage anzupassen. Es hatte diese Methode den unbestrittenen Vorzug, daß der Kaufmann und der Industrielle klar erkannte, daß die Festsetzung der Verkaufspreise nach den Konkurrenzpreisen einen zweifelhaften Preis ergibt und daß er es in der Hand hat, seine Unkosten beeinflussen zu können. Gleichzeitig erkannte er, daß er hierdurch unabhängiger von der Marktlage und der Konkurrenz wurde.

Hand in Hand mit dieser Erkenntnis drang auch, gestützt durch wertvolle literarische Arbeiten auf dem Gebiet kaufmännischer Unkostenberechnung, der Grundsatz durch, die eigene ursprüngliche, erste Kalkulation durch eine spätere zweite Kalkulation auf Grund tatsächlicher und rechnungsmäßig abgestimmter Ergebnisse zu kontrollieren. Mit anderen Worten gesagt, es ergab sich die Notwendigkeit einer sogenannten Vorkalkulation, welche die mutmaßlichen Kosten sowie den voraussichtlichen Gewinn und Verkaufspreis ins Auge faßt, um mit Hilfe einer Nachkalkulation die tatsächlich entstandenen Unkosten und den tatsächlich erzielten Gewinn innerhalb des erzielten Verkaufspreises prüfen zu können. Hieraus ergibt sich, daß die Ergebnisse dieser Nachkalkulation die Basis für die der Vorkalkulation nachfolgenden kaufmännischen Tätigkeiten bilden. Ganz abgesehen hiervon ergab sich für den Kaufmann natürlich aus einer derartigen Nachkalkulation die weitgehendste Anregung für eine zweckmäßigere Ausgestaltung des Betriebes und einer größeren Sparwirtschaft.

Die Vorkalkulation ist nicht nur hinsichtlich des Zeitpunktes der Kalkulation von der Nachkalkulation verschieden, sondern auch in ihrem Grundcharakter. Die Vorkalkulation befaßt sich nämlich zumeist mit dem einzelnen Artikel oder einer Artikelgruppe, besonders im Rahmen des reinen Handelsgeschäftes, vielleicht auch mit einer Serie in der Fabrikation, während die Nachkalkulation sich nach den tatsächlichen Verhältnissen des gesamten Unternehmens richtet. Die

1) Siehe Literaturverzeichnis.

Nachkalkulation muß in der Lage sein, jeden einzelnen Faktor der Kalkulation ziffernmäßig oder zum mindesten anteilig auf Grund der gesamten Bilanzergebnisse bzw. der Ergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens zu ermitteln und in einen kalkulatorischen Zusammenhang zu bringen. Dagegen geht die Vorkalkulation zumeist von dem Einkaufspreis der Einheit (Stück, Dutzend, Kilo usw.) aus und vergleicht mit Hilfe eines prozentualen Zuschlages, welcher die voraussichtlichen Unkosten und Gewinnquoten zu decken hat, den so erhaltenen, in gewissem Sinne kalkulierten Preis mit dem der Marktlage entsprechenden Marktpreis. Hierbei werden Gepflogenheiten des betreffenden Geschäftszweiges, insbesondere der Konkurrenz berücksichtigt und es besteht die Übung, durch ein gewisses Unterbieten der Konkurrenzpreise den Markt zu eigenen Gunsten zu beeinflussen. Selten wird ein Kaufmann eine bis in die Einzelheiten hineingehende Kostenberechnung hierbei vornehmen, sondern seine ganze Kalkulation, die sich häufig und bedauerlicherweise nicht einmal um die eigenen Unkosten des Vorjahres kümmert, wird sich auf Erfahrungssätze stützen. Hierbei läuft diese überschlägige Rechnung oft nur darauf hinaus, einen Roh- oder Bruttogewinn festzustellen, wobei die eventuellen Abzüge und Einbußen beim Verkauf völlig unberücksichtigt bleiben.

Der gewissenhafte Rechner sollte auch schon bei der Vorkalkulation alle irgendwie errechenbaren Kostenbestandteile, so besonders die tatsächlichen Einstandskosten und die besonderen Kosten, sowie auch die anteiligen Unkosten, die letzteren gemessen an dem Maßstabe der Vorjahresziffer, berücksichtigen und dann erst die so erhaltenen Zahlen dem Marktpreis gegenüberstellen.

Eine ganz andere Aufgabe hat die Nachkalkulation. Sie kann zunächst nicht jederzeit wie die Vorkalkulation bei dem Eingehen eines jeden neuen Geschäftes vorgenommen werden, sondern zumeist erst nach gewissen Abschnitten, in den allermeisten Fällen überhaupt erst nach Jahresschluß nach erfolgter Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Wenn man dem Kaufmann auch einen gewissen Vorwurf nicht ersparen kann, daß er die Vorkalkulation in diesem oder jenem Fall unterlassen habe oder sie nur oberflächlich oder überschlägig, vielleicht auch gewissen Gewohnheiten entsprechend, vorgenommen habe, so kann man meines Erachtens keinerlei Vorwurf aus der Tatsache konstruieren, daß er die Nachkalkulation

erst nach erfolgtem Jahresschluß vornimmt. In Deutschland bestehen bis heute sehr wenige Unternehmungen, welche sich, man kann fast sagen, den Luxus einer eingehenden Betriebsbuchführung zum Zwecke der Nachkalkulation leisten können. Die meisten ordentlichen Kaufleute ziehen entsprechend den handelsgesetzlichen Vorschriften erst nach Ablauf von 12 Monaten ihre Jahresbilanz und stellen hierbei eine Gewinn- und Verlustrechnung in der üblichen Weise auf. Vereinzelt ist man dazu übergegangen, Halbjahres-, Vierteljahres- oder Monatsbilanzen, zumeist jedoch ohne eine genaue Inventur der Warenvorräte aufzustellen. Ohne eine solche Inventur haben die meist nur Abstimmungszwecken dienenden Monatsbilanzen[1]) für Kalkulationszwecke kaum nennenswerte Bedeutung.

Einzelnen hervorragend gut organisierten Unternehmungen wird es sogar möglich sein, die Unkosten einzelner Werkabteilungen zu ermitteln und so die Belastungen der in diesen Abteilungen hergestellten Produkte mit Unkosten einem Vergleich gegenüber der Vorkalkulation zu unterziehen, um für die nachfolgende Zeit neu korrigierte Maßstäbe zu erhalten. In den seltensten Fällen wird es jedoch möglich sein, die buchtechnischen Einrichtungen so weit zu differenzieren, daß mit einer gewissen mathematischen Sicherheit die den Einzelartikel belastenden Kosten zu ermitteln sind. Es wäre nur möglich, wenn für jeden gleichartigen Artikel ein Sonder-Konto eingerichtet werden könnte, dem außer dem Einstandspreis auch die für sich gesondert ermittelten Sonderkosten und allgemeinen Unkosten zu belasten wären, so daß man ein geschlossenes Einzelbild erhalten könnte. Ein derartig ins einzelne gehender Sondernachweis ist jedoch dem praktischen Leben fremd, da technisch zumeist undurchführbar. Außerdem würden die Kosten derartiger Einrichtungen, sofern die technische Durchführung überhaupt in Frage kommt, derartig hoch sein, daß sie selbst preissteigernd wirken würden. Somit sind auch der Nachkalkulation gewisse Grenzen gezogen.

B. Die Faktoren industrieller Selbstkostenrechnung.

Die Grundlage kaufmännischer Kalkulation bildet der Einstandspreis der Ware. Er ist sowohl bei der Vorkalkulation als auch bei der Nachkalkulation verhältnismäßig leicht zu ermitteln, und zwar auf Grund der Einkaufsrechnungen. Immerhin bedarf es einer genauen

1) Vgl. I. Bd. S. 90.

kritischen Untersuchung dieser Einkaufsrechnungen und der darin zum Ausdruck gebrachten Einkaufsbedingungen. So ist insbesondere dem Umstand Rechnung zu tragen, ob die Transportkosten zu Lasten des Käufers oder Verkäufers gehen (Loko- oder Frankolieferung, cif. oder fob. usw. -Käufe), ferner sind die besonderen Bedingungen des günstigen Einkaufs zu berücksichtigen und in Rechnung zu stellen. So werden dem Kaufmann gewisse Nachlässe auf den Betrag der Einkaufsrechnung gewährt, wie Rabatt- und Umsatzprämien, Bonifikationen, Skonti. Hierbei ist jedoch der feine Unterschied zu beobachten, daß Rabatte, Umsatzprämien und Bonifikationen zumeist unabhängig sind von dem größeren Warenumsatz, während Skonto einen Bestandteil der geschickten Einkaufsfinanzierung darstellt.

Einen bei der Vorkalkulation besonders vorsichtig zu behandelnden Faktor stellen die Einbußen und Verluste an Material dar, die entweder schon bei dem Transport oder bei der Lagerung sowie bei einer etwaigen Bearbeitung oder Verarbeitung, insbesondere bei der Fabrikation entstehen können. Diese Materialeinbußen finden ihre Erklärung zumeist in der Natur der Ware. So können Verluste entstehen durch Verschütten beim Umpacken der Ware, durch Umwiegen, durch Eintrocknen, durch Zersetzung infolge chemischer Prozesse und, was im Kriege und in der heutigen Zeit besondere Bewandtnis hatte, durch Veruntreuung bzw. Verschiebung seitens der mit dem Transport und der Bewachung der Ware betrauten Personen oder Fremder.

Zu dem völlig geklärten, die Basis der Kalkulation bildenden Einkaufspreis der Ware treten nunmehr die besonderen Beschaffungskosten der Ware. Es sind dies in der Regel, soweit nicht der Preis schon die Frachtkosten umfaßt, die Ausgaben für den Transport, bei einer Einfuhr der Ware die eventuellen Zölle, ferner die den Einkauf belastenden sonstigen Abgaben, desgleichen eventuelle Ausgaben für Einkaufsprovisionen, besonders erforderlich gewesene Einkaufsreisen; auch die Kosten eventueller Zwischenlagerung auf dem Transport oder in der Zeit vom Einkauf bis zum Verkauf stellen Sonderkosten dar, die der eingekauften Ware zu belasten sind.

Zu den besonderen Unkosten zählen auch, sofern es sich um Gegenstände handelt, die einer Bearbeitung und Verarbeitung (Fabrikation) unterliegen, die Löhne und eventuell besondere Betriebsunkosten. Da die Fabrikskalkulation in der Regel die meisten Schwierig-

keiten verursacht, so bringen wir dieselbe in der Hauptsache nachfolgend zur Darstellung.

Auf jeden Fall sind in Fabriken zunächst einmal die Gesamtlöhne zu ermitteln, und zwar in ihrer Bruttosumme, nämlich einschließlich aller üblichen Abzüge, wie Vorschüsse, Versicherungsbeiträge, Mieten, Kohlengelder, Teuerungszulagen, Prämien, Akkordbeträge, Steuern usw. Sofern bei einzelnen Unternehmungen es üblich ist, die Nettobeträge, d. h. die tatsächlich an die Arbeitskräfte ausgezahlten Beträge zu verbuchen, so sind die vorerwähnten Abzüge einzeln zu ermitteln und diesem Nettobetrag hinzuzuzählen. Hierbei ist die Frage zu untersuchen, inwieweit Beihilfen seitens der Firma erfolgt sind. Steht die Lohnsumme einwandfrei fest, so ist an Hand der Lohnliste weiterhin zu prüfen, ob eine Aufteilung nach Werkstätten, insbesondere im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Aufgaben dieser Werkstätten möglich ist. Unter dieser Einheitlichkeit ist ein bestimmter Artikel oder ein bestimmter Herstellungsprozeß zu verstehen, der kalkulatorisch für sich erfaßt werden kann. Es ist ferner darauf zu achten, ob für einzelne Warengruppen gesonderte Lohnlisten geführt werden. In vielen Fällen wird dies nicht der Fall sein, da der Kaufmann es gewohnt ist, einheitliche Lohnlisten aufzustellen. Diese Einrichtung entspricht auch der Tatsache, daß die Arbeitskräfte zumeist nicht ausschließlich für eine bestimmte Arbeit oder für die Herstellung eines bestimmten Artikels verwandt zu werden pflegen, sondern die verschiedenen Arbeiten greifen häufig ineinander. Immerhin ist in arbeitsteilig feingegliederten Unternehmungen eine Differenzierung der Arbeitslöhne nach Werkstätten und Warengruppen in gewissem Umfange möglich.

Sodann sind die entweder im ganzen oder nach besonderen Gruppen festgelegten Löhne auf ihren produktiven Charakter zu untersuchen, nämlich inwieweit sie unmittelbar beteiligt sind bei der eigentlichen Herstellung des in Frage stehenden Gegenstandes. Es gibt sehr viele Arbeiten, die nicht unmittelbar mit ihrem Lohnbetrag den Herstellungsprozeß betreffen und beeinflussen, sondern die als Ergänzungsarbeiten, wie Reparaturen, Herstellung von Inventargegenständen (Maschinen, Werkzeugen, Ausbesserungsarbeiten an Maschinen usw.), als sogenannte unproduktive oder mittelbare Löhne in Erscheinung treten. Dieser Unterschied zwischen sogenannten produktiven und unproduktiven Löhnen, die besonders im Fabrikationsbetriebe einer althergebrachten Gewohnheit des Fabrikanten entspre-

chen, ist dringend erforderlich, da sonst die Kalkulation der Herstellungskosten des einzelnen Produktes unzulänglich ist.

Während die Materialien und die Löhne nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oft selbst in den kleinsten Fabrikationsbetrieben, die eine Bearbeitung der Handelsgegenstände und somit Löhne in Betracht zu ziehen haben, häufig ziffernmäßig genau aus besonderen Konten und Aufstellungen zu ersehen sind, werden die sogenannten besonderen allgemeinen Fabrikationsunkosten, technisch zumeist Betriebsunkosten genannt, in undurchsichtiger, unübersichtlicher und gehäufter Weise auf ein Sammel-Konto verbucht, nämlich zumeist auf das schon besprochene Fabrikations-Konto.

Es bedarf daher einer sorgfältigen Aufteilung und Untersuchung der auf dem Fabrikations-Konto oder ähnlichen Konten verbuchten **Betriebsunkosten.** Der Begriff Betriebsunkosten umfaßt sämtliche mit der Bearbeitung und Verarbeitung (Herstellung von Handelsgegenständen oder Fabrikaten, bzw. Materialien) teils in unmittelbarem, teils in mittelbarem Zusammenhang stehenden in einer Betriebsperiode entstandenen Unkosten. Diese Betriebsunkosten in engerem Sinne sind nicht zu verwechseln mit den sogenannten allgemeinen Handlungsunkosten, die durch die kaufmännische Verwaltung und den Vertrieb der Ware zu entstehen pflegen, die häufig auch als Generalunkosten bezeichnet werden.

Es ist unbedingt abzulehnen, wie dies in unkritischer Weise im Handelsstand hier und da fälschlicherweise geschieht, die beiden Unkostenarten, nämlich die Betriebs- und Handlungsunkosten, unter einen Gesamtbegriff, den der sogenannten Generalunkosten, zu bringen. Es geschieht dies zumeist in der im Rahmen der Vorkalkulation üblichen Methode der Zuschlagskalkulation, die in einem prozentualen Zuschlag sämtliche Kosten sowie den Gewinn in ein Verhältnis zu dem Material- oder Wareneinstandspreise bringt. Die sorgfältige Scheidung zwischen Betriebsunkosten und Vertriebsunkosten ist deshalb unbedingt erforderlich, damit die Nachprüfung der bei der Vorkalkulation vorgenommenen Zuschläge in differenzierter Weise, getrennt nach Herstellungsunkosten und Selbstkosten, erfolgen kann. Der Charakter der Herstellungsunkosten muß unbedingt gewahrt werden, denn es dürfen die Herstellungsunkosten nur den Wareneinstandspreis umfassen, zuzüglich der Sonderbeschaffungskosten, sowie der produktiven Löhne und letzten Endes der Betriebsunkosten, während die Handlungsunkosten

oder Vertriebsunkosten bei der Vorkalkulation als Zuschlag auf die gesamten Herstellungskosten aufzufassen sind und in engerem Zusammenhang zum Verkaufspreis stehen als zu den Einstandskosten. Ein Verstoß gegen diesen Grundsatz würde das Kalkulationsergebnis außerordentlich trüben und unrichtige Verkaufspreise ergeben.

Die Betriebsunkosten umfassen in der Regel folgende Kosten: Instandsetzung und Unterhaltung von Maschinen und Fabrikgebäuden, unproduktive Löhne, Gehälter der technischen Angestellten, soziale Lasten, Kohlen, Stromverbrauch, Wasser, Schmieröl, Patentunkosten, Lizenzabgaben usw. Sie sind aufs eingehendste auf ihren organischen Zusammenhang mit dem Herstellungsprozeß des in Frage stehenden Artikels zu untersuchen. Man wird hierbei auf mancherlei Schwierigkeiten auch in den ordnungsmäßig geleiteten Betrieben und bei einer ordnungsmäßigen Buchführung stoßen, da gewohnheitsmäßig viele Unkosten einerseits sowohl kontenmäßig, anderseits auch statistisch nicht klar auf ihren Charakter als Betriebsunkosten oder Handlungsunkosten auseinandergehalten zu werden pflegen.

Das typische Beispiel sind die Gehälter. Denn falls auch etwa ein Gehalts-Konto existieren sollte, so sind auf demselben sowohl die Gehälter für die technischen Beamten (Ingenieure, Zeichner, Werkmeister) und die Gehälter der kaufmännischen Angestellten nicht auseinandergehalten, so sind auch die Gehälter der Direktionsmitglieder (Kaufleute und Techniker) zumeist auf demselben Konto verbucht. Eine Trennung der beiden Gehaltsgruppen ist unbedingt notwendig, und es sind die Gehälter der technischen Angestellten den Betriebsunkosten hinzuzurechnen. Auch der Frage, ob die Gehälter der Werkmeister den Löhnen zuzurechnen sind und somit als produktive Löhne erfaßt werden müssen, oder ob sie als unproduktive Löhne den Betriebsunkosten hinzugezählt werden müssen, ist besondere Aufmerksamkeit zuzuwenden. Der Verteilungsmaßstab derartiger auf dem Grenzgebiet liegenden Unkosten ist ein durchaus verschiedener und richtet sich nach der Eigenart des Betriebes; es bedarf diese Verteilung sorgfältigster Überlegung.

Weitere Beispiele anteilsmäßig zu ermittelnder Betriebsunkosten sind die Mieten für Räume, die technischer Benutzung unterliegen oder von der Verwaltung in Anspruch genommen werden. Auch Wohlfahrtseinrichtungen wird der ordentliche Geschäftsmann daraufhin zu prüfen haben, ob sie überhaupt in den Rahmen der Kalku-

lation, der Herstellungs- oder Selbstkosten einzugliedern sind. Zumeist sind sie geschaffen aus Gewinnüberschüssen; sie stellen daher Ausgaben dar, die zwar sicherlich zur Förderung der Betriebsorganisation und des Betriebszweckes dienen können, aber nur dann unter den Betriebsunkosten Aufnahme finden dürfen, wenn sie Verpflichtungen und keine freiwilligen Leistungen der Firma darstellen. Des weiteren sei an die Unterstützungen von Familien zum Heeresdienst eingezogener Beamten und Arbeiter erinnert, die ebenfalls einer Scheidung nach Betriebsunkosten und Handlungsunkosten bedürfen.

Einen der umstrittensten Bestandteile der Betriebsunkosten stellen die Abschreibungen dar. Es sei grundsätzlich darauf hingewiesen, daß Abschreibungen Kosten für den Betrieb von Maschinen oder die Verwendung von Betriebseinrichtungen und Anlagen jeglicher Art darstellen. Diese maschinellen Kräfte treten neben die menschlichen Arbeitskräfte und es stehen daher die Abschreibungen in ihrem produktiven Charakter und als sogenannte fixe Kosten den Löhnen unbedingt gleich. Bei den immer stärker in Erscheinung tretenden technischen Fortschritten maschineller Leistungen ist die Wirkung der Maschinenleistung häufig, je nach der Art des Fabrikationszweiges, sogar die überwiegende. Gerade das Verhältnis von Maschinenarbeit und menschlicher Arbeit stellt ein besonderes Imponderabile der Kalkulation von Herstellungskosten dar. Auch der Kaufmann, der sich bemüht, in seiner Kalkulation den gesamten Verhältnissen seines Betriebes gerecht zu werden, vergißt häufig diesen Umstand. Es ist geradezu erstaunlich, daß in vielen Kalkulationen die Abschreibungen überhaupt vergessen werden.

Die Abschreibungen sind somit Faktoren der Herstellungskosten, selbstverständlich nur soweit, als eine Normalabnutzung und -entwertung durch den Herstellungsprozeß begründet ist. Es darf diese durch den Herstellungsprozeß hervorgerufene Entwertung der Anlage nicht rein körperlich aufgefaßt werden, sondern diese Entwertung ist sowohl eine wirtschaftliche als auch eine finanzielle, da stets die Wahrscheinlichkeit einer unerwarteten stärkeren Abnutzung, einer technischen Überholung durch Verbesserungen und neue Erfindungen mit ins Auge gefaßt werden muß. Es ist dies außerordentlich leicht verständlich, wenn man den Vergleich mit der menschlichen Arbeit zieht. Auch der Fabrikleiter wird unbedingt bestrebt sein, einen weniger wertvollen Arbeiter durch einen tüchtigeren oder zuverlässigeren zu

ersetzen. Immerhin aber darf dieses Moment nicht dahin führen, daß außer den normalen oder ordentlichen Abschreibungen, wie die produktiven Abschreibungen in der üblichen Weise bezeichnet werden, die sogenannten außerordentlichen oder anormalen Abschreibungen, die man auf Grund reicherer Gewinne zum Zwecke der finanziellen Sicherung eines Unternehmens vorzunehmen pflegt, mit in die Kalkulation der Herstellungskosten einbezogen werden. Auch der Gedanke muß bei der ordnungsmäßigen Kalkulation ausgeschaltet werden, daß durch erhöhte Abschreibungssätze ein gewisses Risiko der Fabrikation innerhalb des Rahmens der Herstellungskosten mit eingerechnet werden soll.

Nachdem man die Betriebsunkosten nunmehr klar erkannt und festgestellt hat, ist die wichtigste Frage bei der Kalkulation der Herstellungskosten die, ob sich die Betriebsunkosten auf die einzelne, dem Produktionsprozeß dienende Werkstätte oder die einzelnen hergestellten Produkte ziffernmäßig verteilen lassen, oder ob eine anteilmäßige Verrechnung zu erfolgen hat. Letzteres wird wohl in der kaufmännischen Praxis das häufigste sein, denn die ziffernmäßige Aufteilung der Betriebsunkosten stellt außerordentliche Forderungen an die statistische Sorgfalt. Die Aufteilung dieser Betriebsunkosten bildet den wesentlichsten Bestandteil der sogenannten Betriebsbuchführung.

Es ist ganz ausgeschlossen, die Kontierung und Spezialisierung der Betriebsunkosten so weit zu führen, daß für jedes einzelne hergestellte Produkt die dasselbe tatsächlich betreffenden Betriebsunkosten ermittelt werden können. Es verbleibt somit die Aufgabe, geeignete Wege zur Verteilung dieser Betriebsunkosten der Fabrikation zu finden. Den üblichsten Maßstab bilden die produktiven Löhne, wie sie oben beschrieben wurden, wobei zu berücksichtigen ist, daß die unproduktiven Löhne und die Abschreibungen Teile der Betriebsunkosten selbst wieder darstellen. Ferner ist der schon hervorgehobene Umstand zu beachten, inwieweit die menschlichen Arbeitskräfte hinter der maschinellen Arbeitskraft hervor- oder zurücktreten. Zumeist werden die gesamten Betriebsunkosten, wie wir sie dargestellt haben, in ein prozentuales Verhältnis zu den produktiven Löhnen gesetzt, da die Löhne gewohnheitsmäßig einmal am zutreffendsten rechnerisch zu ermitteln sind und zum anderen doch in den weitaus meisten Fällen im engsten organischen Zusammenhang mit dem hergestellten Produkt zu stehen pflegen.

Somit wird ein weiterer organischer Zusammenhang der in ihrem Grundcharakter produktiven Betriebsunkosten mit den Material- und Lohnkosten geschaffen; denn auch die Löhne werden, sofern sie nicht ziffernmäßig auf den einzelnen Einstandspreis zuzuschlagen sind, am besten nach Wert und Menge des Materials bzw. nach dem Wareneinstandspreis verteilt. Durch den prozentualen Zuschlag der Betriebsunkosten im Verhältnis der produktiven Löhne erfolgt somit auch gleichzeitig eine anteilmäßige Verteilung der gesamten produktiven Kosten nach dem Materialeinstandswert bzw. unter Berücksichtigung der Materialmenge. Es können bei dieser Verteilung jedoch auch noch andere Verteilungsmaßstäbe, wie der in Anspruch genommene Raum, die Zahl der Arbeitskräfte oder eine Kombination zwischen Wert und Menge des Materials bzw. Warenverbrauchs in Betracht gezogen werden.

Die drei Produktionsfaktoren, Materialverbrauch, produktive Löhne und Betriebsunkosten (einschl. unproduktive Löhne und Abschreibungen), ergeben zusammen die Herstellungskosten im Sinne der Kalkulation der in einem Fabrikbetriebe oder handwerksmäßig hergestellten Handelsgegenstände. Diesem Begriff der Herstellungskosten steht gemäß § 261 HGB. für das reine Handelsgeschäft der Begriff der Anschaffungskosten gegenüber, der einerseits sich wieder zusammensetzt aus Wareneinstandspreis und Warenbeschaffungskosten oder den Sonderunkosten, die im engsten Zusammenhang mit der Ware stehen bis zu dem Zeitpunkt ihrer Bereitstellung für den Verkauf.

Alle bisher entstandenen Kosten sind somit die reinen Kosten der Anschaffung oder der Herstellung, während die nunmehr entstehenden Kosten zu betrachten sind im Hinblick auf den weiteren Verwendungszweck der Ware, sei sie selbst hergestellt oder nur als Handelsgegenstand beschafft. Eingeschaltet sei, daß der Begriff der Herstellung außer der fabrikatorischen Verarbeitung im Sinne des § 1 HGB. auch die Bearbeitung umfaßt.

Somit sind sämtliche weiterhin entstehenden Ausgaben Kosten der kaufmännischen Disposition, die auf den Vertrieb der Ware gerichtet ist. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß natürlich ein Teil der sogenannten allgemeinen Verwaltungskosten auch mit der Disposition in Zusammenhang steht, die dem Betriebe, d. h. der Beschaffung oder Herstellung der Ware dient. Immerhin wären, wie schon verschiedentlich erwähnt, zweckmäßigerweise die Spezialbeschaffungskosten (Ein-

kaufsreisen, das Gehalt des technischen Direktors, Unternehmerlohn, Kapitalzinsen), wenn irgend angängig, anteilsmäßig in die Kosten der Beschaffung und Herstellung einzurechnen. In der kaufmännischen Praxis pflegt man jedoch eine so scharfe Trennung der allgemeinen Verwaltungskosten, die die Tendenz haben, die Beschaffungskosten zu belasten, nicht vorzunehmen, da beide zu sehr ineinander zu verlaufen pflegen.

Häufig werden diese Kosten allgemeiner kaufmännischer Verwaltung und Disposition zusammenfassend **Generalunkosten** genannt. Die zutreffendere Bezeichnung ist Handlungsunkosten oder allgemeine Unkosten. Hier und da findet man auch manchmal hierfür die Bezeichnung Vertriebsunkosten im Gegensatz zu den früher besprochenen Betriebsunkosten.

Hierbei muß man sich jedoch davor hüten, Vertriebsunkosten zu verwechseln mit **Verkaufsunkosten**, die unmittelbar mit dem Verkauf der Ware zusammenhängen (z. B. Verkaufsprovision, Agentenprovision, Verkaufsreisen, Verkaufsfrachten und Ausfuhrzölle usw.). Der umfassendere Begriff ist auf alle Fälle der der **allgemeinen Handlungsunkosten**, der die Kosten der allgemeinen kaufmännischen Verwaltung umfaßt bis zu dem Schnittpunkt, der gegeben ist durch die eigentliche Verkaufstätigkeit. Die mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden eigentlichen Verkaufsunkosten sind von dem Verkaufserlös als sogenannte Erlösschmälerungen abzuziehen.

Beispiel:

Bruttoverkaufserlös			M. 170000,—
ab Erlösschmälerungen:			
z. B. Provision	M. 32000,—		
Fracht	„ 3000,—		
Zoll	„ 6500,—	„	41500,—
			M. 128500,—

Das ausschlaggebende Moment für die Berechnung dieser Kosten ist, daß sie der Erhaltung der gesamten Organisation dienen, ohne die der kaufmännische Zweck der Weiterveräußerung der Ware in ihrer Gesamtheit nicht erfüllt werden kann.

Vielfach bleibt in kaufmännischen Kalkulationen die Tatsache der **Steuerlasten** unberücksichtigt, oder es werden zum mindesten nur die Steuern unter den Handlungs- bzw. Betriebsunkosten berücksich-

tigt, wie z. B. Gewerbesteuern, welche effektiv im Laufe des Geschäftsjahres bezahlt wurden. Auch hierbei kann man die Beobachtung machen, daß die bezahlten Steuerbeträge im Rahmen der Unkosten nicht in der Höhe eingestellt werden, wie sie für die der Kalkulation zugrunde liegende Rechnungsperiode in Frage kommen, sondern mit dem zufälligen Betrag der Steuerveranlagung. Wenn z. B. ein Steuerbetrag von M. 1200,— für die Rechnungsperiode vom 1. April des einen bis 31. März des folgenden Jahres bezahlt wurde, das Geschäftsjahr jedoch das bürgerliche Jahr ist, so muß selbstverständlich der Steuerbetrag für das bürgerliche Jahr unter Berücksichtigung der vorherigen bzw. folgenden Steuerleistung (als transitorischer Posten) berechnet werden.

Darüber hinaus aber pflegen viele Kaufleute schon in den Handlungsunkostenzuschlag auch noch ein anderes Moment einzukalkulieren, welches gerade seit Bestehen der Preissteigerungsverordnungen so außerordentlich auffallend in die Erscheinung tritt, nämlich das allgemeine kaufmännische Risiko. Hierunter ist die allgemeine Gefahr zu verstehen, die jeder Kaufmann bei der Beschaffung oder der Herstellung von Waren durch die Festlegung seines Kapitals eingeht, die zur Folge haben kann, daß er einen Verlust an Geld oder Gut oder auch an seinem Ansehen erleidet. Er will damit keinen Gewinn irgendwelcher Art erzielen. Es gibt auch sehr viele wenig sorgfältig kalkulierende Kaufleute, die unvorsichtigerweise eine geringfügige Erhöhung ihres Unkostenzuschlages unterlassen, weil sie glauben, ein ihnen zwar bekanntes Risiko eventuell durch einen höheren Gewinn gedeckt zu erhalten. Hierbei vergessen sie aber, daß dieser höhere Gewinnzuschlag wesentlich beeinflußt werden kann durch den Marktpreis, insbesondere aber durch die Ermäßigung des Konkurrenzpreises. Aus diesen Erwägungen heraus pflegt der sorgfältige Kaufmann schon gefühlsmäßig den Handlungsunkostenzuschlag bei der Vorkalkulation so reichlich zu bemessen, daß er alle Eventualitäten damit umfaßt.

Bei der Nachkalkulation muß sich jedoch der sorgfältige Kaufmann darüber ganz klar werden, daß er nur die buchmäßig ausgewiesenen und im Sinne der vorstehenden Ausführungen vorher eingehend auf ihre kalkulatorische Berechtigung geprüften Handlungsunkosten oder Verwaltungskosten in seine Kalkulation einbeziehen darf. Es ist daher natürlich, daß sämtliche vorerwähnten Bestandteile, die in der

Vorkalkulation ihre Berechtigung haben, wie z. B. erhöhte Unkosten für eventuelle Steigerung, Risikozuschlag, zunächst ausscheiden müssen; sie sind ziffernmäßig nicht nachweisbar. Inwieweit das allgemeine kaufmännische Risiko oder besondere Risiken, die bis zum Tage der Nachkalkulation bestanden haben bzw. noch laufen, zu berücksichtigen sind, bedarf in einem besonderen Abschnitt einer näheren Untersuchung.

Das Verhältnis der Handlungsunkosten oder der allgemeinen Verwaltungskosten zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist derartig, daß die allgemeinen Handlungsunkosten die Herstellungs- oder Anschaffungskosten erhöhen zu den sogenannten **Selbstkosten**. Somit stellt sich die Feststellung der Selbstkosten sehr einfach. Man braucht nur die sorgfältig ermittelten Handlungsunkosten zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten hinzuzuzählen, um den Begriff bzw. die Ziffer der Selbstkosten zu erhalten. Sofern jedoch die allgemeinen Handlungsunkosten und Verwaltungskosten bei einem kaufmännischen Unternehmen entstanden sind, das gleichzeitig, wie dies ja meist üblich sein wird, die verschiedenen Artikel zum Zwecke der Weiterveräußerung anschafft oder herstellt, ergibt sich von selbst die Notwendigkeit einer möglichst zutreffenden Verteilung der Handlungsunkosten auf die Herstellungs- und Anschaffungskosten der einzelnen Warengruppen oder Warenartikel.

In diesem Moment gipfelt die Hauptschwierigkeit kaufmännischer Kalkulation, insbesondere der Nachkalkulation von einzelnen Artikeln.

Der Kaufmann pflegt bei der Nachkalkulation gewohnheitsmäßig die Verteilung der sorgfältig ermittelten Handlungsunkosten nach ihrem prozentualen Verhältnis zu dem Umsatz im Sinne des Erlöses für die verkaufte Ware vorzunehmen. Da, wie schon weiter oben erwähnt, die kaufmännische Disposition und Verwaltung in erster Linie auf den eigentlichen kaufmännischen Zweck, nämlich den der Weiterveräußerung gerichtet ist, entspricht es auch kaufmännischem Denken und Handeln, daß die entstandenen Handlungsunkosten nach dem Maßstabe des Umsatzes im Sinne des Erlöses der verkauften Ware bemessen werden.

Wie vorstehend erwähnt, berücksichtigt jedoch die Vorkalkulation in dem üblichen Unkostenzuschlag außer den tatsächlichen Handlungsunkosten, wie sie die Nachkalkulation zu ermitteln in der Lage ist, auch noch gewisse Imponderabilien, wie sie der Kaufmann gefühlsmäßig

auf Grund seiner Erfahrung als sorgfältiger Geschäftsmann in einem Pauschalzuschlag zum Ausdruck zu bringen pflegt. Bei der Nachkalkulation ist er jedoch genötigt, pflichtgemäß sich klar zu werden, inwieweit durch den Verkaufserlös die in dem bei der Vorkalkulation vorgenommenen Zuschlag zum Ausdruck gebrachten gefühlsmäßigen Kalkulationsfaktoren gedeckt worden sind. Zwischen dem in der vorbeschriebenen Weise ermittelten Selbstkostenbetrag der Nachkalkulation, der sich nicht mit dem Selbstkostenbetrag der Vorkalkulation zu decken pflegt, und dem erzielten Verkaufserlös oder Umsatz bleibt eine gewisse Spanne. Diese pflegt der Kaufmann und die Allgemeinheit in der Regel kurzerhand Gewinn zu nennen, ohne hierbei zu berücksichtigen, daß die Bezeichnung Gewinn sehr verschiedenartige Bestandteile im kalkulatorischen Sinne umfaßt.

Das Reichsgericht hat darum in weiser Erkenntnis nicht nur volkswirtschaftlicher, sondern auch privatwirtschaftlicher Zusammenhänge in seinen verschiedenen Entscheidungen klar zum Ausdruck gebracht, daß außer den effektiv festgestellten Selbstkosten noch weitere die Selbstkosten erhöhenden Kalkulationselemente einzurechnen sind, und zwar sowohl bei der Vorkalkulation wie auch bei der Nachkalkulation. Diese Imponderabilien sorgfältiger kaufmännischer Kalkulation hat das Reichsgericht bezeichnet mit Vergütung für das arbeitende Kapital, Vergütung für die Unternehmertätigkeit (Unternehmerlohn) und Risikoprämie. Werden diese Bestandteile sorgfältiger Kalkulation den tatsächlich festgestellten Selbstkosten der Nachkalkulation hinzugezählt, so deckt sich naturgemäß im Sinne unserer bisherigen Darstellung begrifflich der so ermittelte Betrag der erhöhten Selbstkosten mit den bei der Vorkalkulation durch die vorgenommenen Zuschläge auf den Einstandspreis der Ware bzw. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angenommenen Selbstkosten. Durch eine prozentuale Berechnung der bei der Nachkalkulation festgestellten Selbstkosten zu den Materialeinstandskosten oder den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten läßt sich auch ein Vergleich zwischen den prozentualen Zuschlägen der Vorkalkulation mit denen der Nachkalkulation ermöglichen.

Die vorerwähnten drei Imponderabilien, Kapitalzins, Unternehmerlohn und Risikoprämie, die das Reichsgericht so sehr in den Vordergrund seiner Entscheidungen gerückt hat, bedürfen einer eingehenden Besprechung. Ursprünglich hat das Reichsgericht die Auffassung

vertreten, daß diese drei Posten Bestandteile der Spanne zwischen den Selbstkosten und Verkaufserlös, allgemein Gewinn genannt, in dem Sinne darstellen, daß sie Bestandteile des Reingewinnes nach kaufmännischen Grundsätzen sind, während in späteren Entscheidungen das Reichsgericht zu der im vorstehenden begründeten klaren kaufmännischen Anschauungsweise sich bekannte, daß diese drei Elemente unbedingt den tatsächlichen festgestellten Selbstkosten hinzugezählt werden müssen, um einen Vergleichsmaßstab mit der Vorkalkulation zu erhalten.

Bezüglich der Anrechnung von Zinsen von dem arbeitenden Kapital ist folgendes auszuführen. Es entspricht natürlicher kaufmännischer Denkweise, daß die Kosten der kaufmännischen Finanzierung, d. h. der Kapitalbeschaffung, Kosten der allgemeinen kaufmännischen Disposition darstellen, und daß die Zinsen für die Beschaffung der für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Kapitalien unter den Handlungsunkosten Verbuchung finden müssen.

Von ausschlaggebender Bedeutung ist jedoch die Frage, in welchem Verhältnis das eigene Kapital zu dem in den meisten Unternehmungen notwendigerweise arbeitenden fremden Kapital steht. Es ist ganz natürlich, daß Unternehmungen, die stark mit fremdem Kapital arbeiten, hierdurch ihre Selbstkosten wesentlich erhöhen, und daß dadurch eventuell eine Preissteigerung eintreten muß. Zunächst natürlich tritt gegenüber solchen Unternehmungen, die in der glücklichen Lage sind, nur mit eigenem Kapital zu arbeiten, unter Berücksichtigung desselben Markt- oder Konkurrenzpreises unbedingt eine Erhöhung der Selbstkosten ein, die auf den Reingewinn vermindernd wirkt. Dies scheint uns auch der natürliche Gesichtspunkt bei der Berücksichtigung von Zinsen zu sein.

Es ist kein Zweifel, daß sowohl Zinsen auf das eigene wie auf das fremde Kapital in tatsächlicher Höhe bzw. anteilig in den Selbstkosten zum Ausdruck gebracht werden müssen.

Der in den Reichsgerichtsentscheidungen weiterhin erwähnte Posten, welchen das Reichsgericht Unternehmerlohn nennt, ist wohl am meisten umstritten. Obwohl in der Volkswirtschaftslehre stets der feinere Unterschied zwischen dem Unternehmerlohn und dem Unternehmergewinn gang und gäbe war, hat die Privatwirtschaftslehre den Unternehmerlohn als besonderen Kalkulationsposten selten und dann nur gefühlsmäßig in Form von umfassenden Zuschlägen der Gesamt-

kosten einschließlich des Gewinnes bei ihrer Kalkulation berücksichtigt. Der Begriff des Unternehmerlohns ist außerordentlich schwer verständlich, wenn man dem Kapitalisten gewissermaßen den Unternehmer gegenüberstellt und unterscheidet zwischen dem Unternehmer, welcher in seinem Unternehmen selbst tätig ist und zu dem Erfolg, also zu dem Unternehmergewinn im wesentlichen selbst beiträgt, und dem Unternehmer, der als reiner Kapitalist die unternehmende Tätigkeit hochgestellten leitenden Angestellten, Direktoren und Vorstandsmitgliedern überläßt.

Ebenfalls ein Verdienst des Reichsgerichts stellt es dar, daß der Begriff der **Risikoprämie** eine klare Auslegung gefunden hat. Wie weiter oben ausgeführt, bemißt der sorgfältig kalkulierende Kaufmann bei der Vorkalkulation den Zuschlag der Unkosten und des etwaigen Gewinnes auf den Einstandspreis in der Regel etwas reichlicher, als es den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. (Die Grenze ist ihm ja, wie betont, durch den Markt- oder Konkurrenzpreis in normalen Zeiten gezogen.) Hierbei geht der sorgfältige Geschäftsmann von der klaren Erkenntnis aus, daß er sich gegen erfahrungsmäßige bekannte und unbekannte Vorkommnisse in gewissem Umfange schützen muß. Es ist jedoch ohne weiteres zuzugeben, daß die Bemessung eines prozentualen Zuschlages für diese Gefahrendeckung bei der Vorkalkulation außerordentlich der Willkür des einzelnen und insbesondere seinen verschiedenartigen Erfahrungen überlassen bleiben muß. Es richtet sich dies häufig auch nach den geistigen und seelischen Beschaffenheiten des kalkulierenden Kaufmannes. Der Optimist, als welcher der Kaufmann in der Regel zu betrachten ist, wird sich mit seinem verhältnismäßig geringen Zuschlag begnügen. Der vorsichtige bzw. der sorgfältig abwägende oder ängstliche Kaufmann wird Gefahren sehen und sie in einem erhöhten Zuschlag zum Ausdruck bringen, der bei einer kritischen Nachprüfung der wirklichen Gefahren zunächst als zu hoch bemessen erscheint.

Der Verein Deutscher Ingenieure hat durch seinen Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung einen Grundplan der Selbstkostenrechnung ausarbeiten lassen und hierin zusammenfassend den Begriff der objektiven Selbstkosten folgendermaßen gekennzeichnet[1]):

1) Vgl. auch die Veröffentlichungen des Vereins der deutschen Maschinenbauanstalten über Selbstkostenberechnung im Maschinenbau, Denkschrift Sommer 1921.

Objektive Selbstkosten sind alle für Herstellung und Vertrieb eines Erzeugnisses oder für Durchführung einer Leistung entstehenden Aufwendungen aus Betriebskapital, Minderungen an Anlagekapital und Einbußen an Ertrag der durch anderweitige Verwendung des Kapitals und der Arbeitskraft des Unternehmers normal erzielt werden würde. Diesen Begriff der objektiven Selbstkosten stellt der Verein Deutscher Ingenieure den individuellen Selbstkosten gegenüber; bei letzteren sind die Selbstkosten abhängig von den besonderen Verhältnissen eines Unternehmens, z. B. ob dasselbe überwiegend mit eigenem oder fremdem Kapital arbeitet, ob der Unternehmer selbst im Geschäft tätig ist, ob die Anlage des Unternehmens verhältnismäßig hoch oder niedrig zu Buch steht, demgemäß die Abschreibungen hoch oder niedrig sind usw.

Besonders zu beachten ist in der vorerwähnten Definition der Begriff „Einbußen an Ertrag", an dessen Stelle man auch die Bezeichnung Werteinbuße setzen kann. Hierher gehört insbesondere die Wagnisgebühr (Risikoprämie). Hierunter will der Verein Deutscher Ingenieure in erster Linie Verlustmöglichkeiten verstanden wissen, mit denen jedes Unternehmen erfahrungsgemäß rechnen muß und die es bei der Festsetzung des Verkaufspreises seiner Erzeugnisse und Leistungen berücksichtigen muß. Diese Verlustmöglichkeiten setzen sich in erster Linie aus sogenannten Ausfällen zusammen, und zwar 1. aus Ausfällen beim Material durch Verderben, Diebstahl und Bruch, 2. durch Ausfälle bei der Fertigung, durch Fabrikationsüberschuß, Betriebsstörungen, Streik und Diebstahl, 3. aus Ausfällen bei der fertigen Ware durch Schwund, Diebstahl und Bruch, 4. durch Ausfälle bei der Aufstellung (Montage). Ferner spricht der Verein Deutscher Ingenieure von unvorhergesehenen Kosten für Nacharbeiten, Ersatzleistungen usw., die im einzelnen Falle nicht vorher berechnet werden können. Im Gegensatz hierzu werden als Ausfälle die Erlösschmälerungen durch Zahlungsausfälle, Zinsverluste infolge verspäteten Eingangs von Zahlungen, nachträgliche Preisnachlässe, Vertragsstrafen usw. erwähnt.

Eine besondere Art der Werteinbußen stellt die sogenannte Geldentwertung dar, deren Wesen im ersten Band in dem Abschnitt über die Bilanz als Grundlage von Steuererklärungen erläutert ist. Das Entwertungsrisiko muß insbesondere bei den Abschreibungen so-

wie auch hinsichtlich der Wiederbeschaffung des Materials zu höheren Preisen in der Selbstkostenrechnung, insbesondere in den Vorkalkulationen eingerechnet werden.

In der erwähnten Veröffentlichung des Vereins Deutscher Ingenieure werden die einzelnen Kostenarten eingehend erläutert und dieselben unterschieden in sogenannte Einzelkosten, die einem bestimmten Produkt unmittelbar belastet werden können, und in die Gemeinkosten, die nur auf einem rechnerischen Umwege auf die einzelnen Produkte umgelegt werden können. Es sind dies die sogenannten allgemeinen Betriebsunkosten, die schon an verschiedenen Stellen besprochen wurden.

V. Die Aufgabe und der Aufbau der Buchhaltung als organisches Kontrollorgan.

A. Die Stellung der Buchhaltung in der Gesamtbetriebsorganisation.

Nachdem wir in großen Zügen die wesentlichsten Mängel der üblichen Buchhaltungsmethoden kennen gelernt haben, welche der Buchhaltung die Aufgabe, brauchbare, ziffernmäßig und zwangsläufig abgestimmte und erforderlichenfalls statistisch erfaßte Ergebnisse für die Zwecke der Nachkalkulation zu liefern, erschweren, ist es erforderlich, in Ergänzung unserer allgemeinen Ausführungen im ersten Kapitel des zweiten Bandes diese Aufgabe zu skizzieren.

Das wichtigste Erfordernis besteht darin, die buchhalterische Organisation in den Rahmen der Gesamtorganisation eines Unternehmens einzufügen. Es muß unbedingt mit dem gedankenlosen und unwirtschaftlichen Standpunkt gebrochen werden, daß die Buchhaltung ein „notwendiges Übel" sei. Hieraus ergibt sich ganz von selbst, daß die Stellung der buchhalterischen Organisation als eines der wertvollsten Kontrollmittel geschäftlicher Tätigkeit und Disposition eine gehobene sein muß. Die Buchhaltung ist unbedingt als eine mittelbar werbende Abteilung des Unternehmens, und zwar als Glied und Unterabteilung der Direktion bzw. der Geschäftsleitung jedes Unternehmens anzusehen. Es ist nicht erforderlich, daß die Geschäftsleitung selbst sich um die sämtlichen technischen Einzelheiten der Buchhaltung kümmert. Es ist aber unbedingte Voraussetzung bei jeder gedeihlichen Buchführungsarbeit, daß die Geschäftsleitung der Buchhaltung die Direktiven gibt.

Wenn nicht eine einheitliche buchhalterische Organisation von oben her geschaffen wird, wenn nicht in laufend numerierten und sorgfältig aufbewahrten, allen Buchhaltungsangestellten zugänglichen und von diesen unterschriebenen Anweisungen der Geschäftsleitung (Direktionsverfügungen) der gesamte Aufbau der einzelnen technischen Funktionen des Buchhaltereibetriebes von vornherein festgelegt wird, dann sind die nachstehend von uns beschriebenen Grundsätze undurchführbar. So ist es ganz ausgeschlossen, daß der Aufbau eines Kontensystems gemäß der Forderung einer klaren Kalkulationsbuchführung etwa nachgeordneten Organen, selbst auch dem Buchhaltungschef allein, überlassen wird. Allerdings muß eine kluge Geschäftsleitung das zuständige Personal zur Erstattung geeigneter Vorschläge weitgehendst heranziehen, wenn nicht sogar Prämien für die Verbesserung der buchhalterischen Organisation aussetzen; die definitive Festlegung und Anordnung muß jedoch stets Sache der Geschäftsleitung sein.

Hierzu ist jedoch aus erzieherischen Gründen unbedingt nötig, daß die Geschäftsleitung sich auch um die Ausführung ihrer Anordnungen kümmert. Abgesehen davon wirkt schon die Tatsache der vorgeschriebenen Vorlage gewisser buchhalterischer Aufstellungen (Monatsauszüge der Debitoren- und Kreditorensalden, Monatsbilanzen, Kontoauszüge für die Kundschaft, statistische Tabellen irgendwelcher Art usw.) außerordentlich fördernd auf die technische Arbeitsleistung der „Buchführer“ ein, noch mehr jedoch ein gelegentliches Wort der Anerkennung und ein merkliches Interesse der Geschäftsleitung für die Ergebnisse, die die Buchhaltung liefert. Es genügt nicht, daß solche Aufstellungen und Rapporte der Buchhaltung der Geschäftsleitung zu festgesetzten Terminen vorgelegt werden, sondern die Geschäftsleitung muß sich auch die Zeit nehmen, diese Aufstellungen einer kritischen und sachlichen Prüfung von dem Standpunkt der Geschäftsleitung aus zu unterziehen. Hierbei muß leitender Gesichtspunkt sein und bleiben, daß eine ordnungsmäßige Buchführung die beste Erkenntnis- und Informationsquelle für den sorgfältigen Kaufmann und Geschäftsleiter darstellt.

Eine weitere Voraussetzung für die Aufgabe der Buchhaltung ist das Ineinandergreifen der übrigen Abteilungen mit der Buchhaltung. Zunächst einmal muß das gesamte dokumentarische



Material, d. h. der gesamte Briefwechsel in vorgeschriebener Weise durch die Hand des zuständigen Leiters der Buchhaltung laufen. Es darf nicht untergeordneten Organen überlassen werden, darüber zu entscheiden, ob Korrespondenzen einen Inhalt haben, der die Buchhaltung betrifft oder nicht. Es muß auch Vorsorge getroffen werden, daß sämtliche Verwaltungsabteilungen, insbesondere Kasse, Materialverwaltung, Lohnabteilung usw. ihr gesamtes Unterlagenmaterial nach bestimmt vorgeschriebenem Wege und in bestimmter Zeit der Buchhaltung zuleiten. Es darf auf keinen Fall vorkommen, daß buchhalterisches Unterlagenmaterial irgendwie der Buchhaltung nicht zugeleitet wird. Aus diesem Grunde liegt häufig auch die gesamte Büroleitung in den Händen des Buchhaltungsvorstehers. Für kleinere und mittlere Betriebe ist dies durchaus zweckmäßig. Sobald jedoch der Umfang eines Unternehmens die Bildung gesonderter Verwaltungsabteilungen erfordert, müssen seitens der Geschäftsleitung Verfügungen erlassen werden, die das Hand-in-Hand-Arbeiten mit der Buchhaltung unbedingt gewährleisten.

Zum Zwecke der straffen Durchführung dieser Forderung sind jedoch besondere Kontrollmaßnahmen erforderlich; so dienen unter anderem die Führung von Posteingangs- und -ausgangslisten mit laufender Numerierung und kurzer Inhaltsangabe der ein- und ausgehenden Schriftstücke (bei Behörden sehr wirksam durchgeführt) dazu, eine Kontrolle über den Verbleib und die Erledigung sämtlicher Schriftstücke, insbesondere aber auch über ihre Verbuchung und Registrierung zu erhalten. Die Forderung, jeder eingehenden Faktura eine laufende Nummer zu geben und sie mit Namen und Domizil der Lieferungsfirma in ein Eingangsfakturenregister einzutragen, anderseits mit Hilfe des durchaus praktischen Durchschreibeverfahrens für das Herausschreiben der Ausgangsfakturen sogenannte Fakturenblocks zu verwenden, in welchen jede Faktura eine gedruckte laufende Nummer aufweist, deutet dieselben Wege zur Kontrolle der Buchhaltungsunterlagen an. Überhaupt spielt die Verwendung der sogenannten Nummernkontrolle unter Benutzung von Buchstaben und Zeichen (für Konten, Werkstätten und Abteilungen usw.) bei einer sachgemäßen Erfassung geschäftlicher Vorgänge durch die Buchhaltung mit Rücksicht auf die Kalkulation, eine ausschlaggebende Rolle. Hierher gehört z. B. auch die vom Verfasser in seiner Revisionspraxis stets aufgestellte Forde-

rung, daß für sogenannte interne Buchungen (Umbuchung, Ausbuchung, Ausgleiche usw.), die eine Quelle größten Verdrusses und außerordentlicher Ungenauigkeit darzustellen pflegen und eine erhebliche Fehlerquelle bedeuten, ebenfalls interne Buchungsbelege, möglichst mit vorgedruckter laufender Nummer versehen, geschaffen werden. Selbstverständlich darf das Ausfüllen dieser Belege nicht von nachgeordneten Organen vorgenommen werden, sondern die Entwürfe hierfür müssen von dem zuständigen Buchhaltungsleiter aufgestellt, von ihm unterschrieben und je nach ihrer Bedeutung der Geschäftsleitung vorgelegt und von dieser durch Namensunterschrift genehmigt werden.

Neben der quantitativen Kontrolle des Buchhaltungsmaterials tritt in zweiter Linie die ebenso wichtige, wenn nicht noch wichtigere qualitative Kontrolle. Es müßte selbstverständlich sein, daß, nachdem einwandfrei das quantitativ geprüfte Buchhaltungsmaterial vorliegt, dasselbe auch auf seine Buchungsreife geprüft wird. Hierunter ist zu verstehen, daß keine Buchung auf Grund von Unterlagen erfolgen darf, wenn diese Unterlagen nicht in allen Teilen auf ihren richtigen Inhalt geprüft sind. So dürfen Eingangs- und Ausgangsfakturen z.B. nicht verbucht werden, ehe sie nicht auf Grund eingehender Prüfungen einen diesbezüglichen Prüfungsstempel erhalten haben, von den Prüfenden handschriftlich abgezeichnet sind und einen entsprechenden Kontierungs- und Buchungsanweisungsvermerk erhalten haben.

Erst wenn diese Vorfragen zutreffend gelöst sind, kann an den eigentlichen Aufbau der Buchhaltung herangegangen werden. Wenn die buchhalterische Organisation ihre Aufgabe, ein Kontrollinstrument für die Zwecke sorgfältiger kaufmännischer Kalkulation zu bilden, erfüllen soll, so muß sie auf einem festen Fundament aufgebaut sein und nach einem wohldurchdachten Organisationsplan angelegt werden.

B. Ziel und Voraussetzungen für den Aufbau der Buchhaltungsorganisation.

Der Aufbau jeder Buchhaltungsorganisation gliedert sich in folgende vier Teile:

1. die Erfassung der Buchungsunterlagen (Belege),
2. das System der Grundbücher und Nebenbücher,
3. das Kontensystem des Hauptbuches und
4. die buchhalterischen Prüfungen.

Allerdings kann man keinesfalls mit dem Aufbau beginnen, wenn man nicht das Ziel scharf im Auge behält. Aufgabe und Ziel der Buchhaltung decken sich. In doppelter Hinsicht hat die Buchhaltung eine Aufgabe zu erfüllen. Sie muß einerseits das gesamte ihr zufließende Material derartig systematisch und zwangsläufig erfassen und kontrollieren, daß eine in sich geschlossene chronologische und systematische Verrechnung des vollständigen Ziffernmaterials, das der Vermögensermittlung und der Erfolgsermittlung dient, in den Grund-, Neben- und Hauptbüchern der Buchhaltung möglich ist. Anderseits aber muß diese systematische Verrechnung nach den Grundsätzen kaufmännischer Kalkulation erfolgen, wie wir sie in Abschnitt IV des vorliegenden zweiten Bandes entwickelt haben. Hierzu sei noch besonders betont, daß der Wirtschaftszweck eines Unternehmens erleichtert wird durch die Aufwendung gewisser wirtschaftlicher Kräfte (Kostenaufwand), welche infolge ihrer wirtschaftlichen Wirkung gewisse wirtschaftliche Erfolge hervorrufen. Diese Kräfteaufwendungen werden jedoch gespeist aus dem Vorrat an Wirtschaftskräften, den eine sorgfältige Finanzierung geschaffen hat. Das Bild der Finanzierung wird dargestellt durch die Bilanz, das Bild der wirtschaftlichen Wirkung der Finanzierung durch die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung). Es ergibt sich hieraus eine getrennte buchhalterische Darstellung insofern, als man unterscheiden kann:

a) die Buchhaltung als Kontrolle der Finanzierung,
b) die Buchhaltung als Kontrolle der Kalkulation und des wirtschaftlichen Erfolges.

Beide Gruppen müssen jedoch Hand in Hand gehen; sie greifen auch vielfach ineinander und sind voneinander abhängig. Denn einerseits kann ein wirtschaftlicher Erfolg ohne geschickte Finanzierung nicht erzielt werden, anderseits erleichtert der auf Grund einer sorgfältigen Kalkulation erzielte Erfolg die Finanzierung. Beispielsweise sei darauf hingewiesen, daß für die Anschaffung von Waren und die Herstellung von Fabrikaten eine sorgfältige Finanzierung vielfach ausschlaggebend ist insofern, als bei nicht ausreichenden eigenen Mitteln fremde Mittel in Anspruch genommen werden müssen, anderseits aber hat die auf Grund einer sorgfältigen Kalkulation erzielte Kostenersparnis die Möglichkeit billiger Verkaufspreise, damit erhöhten Umsatz zur Folge, wodurch für die Finanzierung eigene Mittel frei werden

und die Abhängigkeit von fremden Mitteln bei der Finanzierung vermieden wird.

Voraussetzung für den Aufbau einer Buchhaltungsorganisation ist, daß nicht einseitig mit der Erfassung der Kalkulations- und Buchhaltungsunterlagen begonnen wird in dem Sinne, daß etwa in Listenform das ganze Material für die Kalkulation, insbesondere die Nachkalkulation nebenher oder von anderen Abteilungen eines Betriebes gesammelt wird, während die Buchhaltung auf Grund der tatsächlichen Geldaufwendungen nach ganz abweichenden Gesichtspunkten dasselbe Material zwar systematisch erfaßt, aber nicht im Zusammenhang mit der Tätigkeit und den Arbeiten der Kalkulation. Es ist vielfach zu beobachten, besonders in industriellen Betrieben, daß ein derartiges Nebeneinanderarbeiten der Kalkulationsabteilung und der dabei gewissermaßen in der Luft schwebenden Buchhaltungsabteilung besteht. Geradezu auffällige Abweichungen zwischen den Ergebnissen beider Stellen sind die Folge. Vielfach wird ein derartiges Nebeneinanderarbeiten oder Aneinandervorbeiarbeiten darauf zurückzuführen sein, daß der technische Betrieb, geleitet von Ingenieuren, in eifersüchtiger Weise sich allein dazu berufen glaubt, Kalkulationen vornehmen zu können. Anderseits fehlt auch vielen technischen Beamten jegliches Verständnis für die Anforderungen an die Buchhaltung, während es wieder sehr viele Buchhalter gibt, die sich nicht die Mühe nehmen, in die Gedankenwelt des Technikers insbesondere des kalkulierenden Technikers einzudringen. Oftmals ist zwischen dem Einkäufer und Verkäufer eines kommerziellen Betriebes und dem Buchhalter genau dieselbe Abneigung und das mangelnde Verständnis für die gemeinsame Arbeit mit der Buchhaltung im Rahmen des Gesamtunternehmens zu beobachten wie hinsichtlich des Ingenieurs und des Buchhalters bzw. des Kaufmannes, überhaupt in einer Fabrik. In dieser feindseligen Haltung der beiden aufeinander angewiesenen, beruflich oft so verschiedenen Gruppen liegt oft von vornherein die Quelle der Unmöglichkeit für den Aufbau einer zweckmäßigen Buchhaltungsorganisation.

Der Plan für eine Kontrollbuchführung, die ihrer Aufgabe gewachsen sein soll, ist von allen in Betracht kommenden Instanzen eines Unternehmens auszuarbeiten bzw. zu begutachten, sofern nur eine Seite ihn ausgearbeitet hat. Es ist dringend erforderlich, daß,

ehe z. B. an die Aufstellung eines Kontensystems für irgendein Unternehmen herangegangen wird, ein genaues Studium des gesamten Geschäftsganges, insbesondere des Ineinandergreifens der einzelnen Abteilungen sowie der Stufen und Faktoren der Kalkulation und der dafür erforderlichen Unterlagen erfolgt. Man kann z. B. ein zweckmäßiges Eingangsfakturenbuch unter Benutzung der Tabellenform (mit Kontenspalten) nicht einrichten, ohne zuvor den Gang der Materialbeschaffung und des Materialverbrauches bzw. die Warensorten usw. in allen Teilen kennen gelernt zu haben. Dasselbe trifft auch zu für die Einrichtung eines Ausgangsfakturenbuches. Anderseits ist es unmöglich, eine Spezifikation der Handlungsunkosten oder der Betriebsunkosten zu entwerfen, ohne die Arten dieser Aufwendungen in dem betreffenden Betrieb in allen ihren Teilen zu kennen.

Man muß sich fernerhin, bevor man an den Aufbau der Buchhaltungsorganisation herangeht, klar werden, wie umfangreich der Buchungsstoff ist. Denn danach wird es sich richten, ob man für den Ausbau der Grundbücher eine Vielheit von Büchern wählt, also eine weitgehende Arbeitsteilung eintreten läßt, oder ob man sich mit wenigen, in sich durch Benutzung von Tabellen klar und arbeitsteilig angelegten Grundbüchern begnügt. Hierbei darf jedoch auf den Grundsatz der durch das System der Doppik gebotenen zwangsläufigen Buchkontrolle nicht verzichtet werden. Fernerhin wird man sich darüber klar werden müssen, ob man das Kontensystem auf eine Vielheit von Konten aufbaut oder versucht, die Konten in Gruppen zusammenzufassen unter Benutzung einer statistischen Spezifikation. Gerade dieses letztere System der sogenannten Gruppenbuchhaltung gestattet eine weitgehende Differenzierung nach kalkulatorischen Gesichtspunkten, ohne das Kontensystem durch eine Vielheit von Konten unnötigerweise zu belasten.

C. Die Erfassung der Buchhaltungsunterlagen.

Von den vorstehend erwähnten vier Aufbaukreisen interessiert zunächst die Erfassung des buchhalterischen Materials. Wesentliche Voraussetzung für eine zweckmäßige Erfassung dieser Unterlagen ist die Kenntnis des noch zu beschreibenden Kontenplanes oder Kontensystems. Die Zwangsläufigkeit, die für ein geordnetes buchhalterisches Kontrollsystem notwendig ist, muß in allen Teilen auf

das schärfste durchgeführt werden. Hierzu ist es notwendig, daß außer der Forderung der grundsätzlichen Zuteilung sämtlicher Schriftstücke des Unternehmens, soweit sie für die Buchhaltung auch nur annähernd in Frage kommen, an die Buchhaltung die weitere Forderung erhoben wird, daß diese Schriftstücke in systematischer und straff organisierter Weise möglichst so zusammengefaßt in die Buchhaltung laufen, daß sie dort ohne unnötigen Aufenthalt und Arbeitsaufwand zum Zwecke der buchhalterischen Darstellung verwandt werden können. Wenn auch hierbei die Voraussetzung ist, daß eine Reihe von Schriftstücken auf dem Korrespondenzwege direkt an die Buchhaltung gelangen, so wird doch zumeist, ehe die erforderliche Buchung erfolgt, das betreffende Schriftstück zum Zwecke der vorgeschriebenen quantitativen und qualitativen Prüfung einen Kreis innerhalb des Rahmens der Gesamtorganisation durchlaufen müssen.

Es ist darum erforderlich, daß sämtliche Abteilungen eines Unternehmens, die mit etwaigen Buchungsunterlagen zu tun haben, insbesondere deren Prüfung und Kennzeichnung, mit dem buchhalterischen Kontensystem in dieser oder jener Form vertraut sein müssen. In einfachen Verhältnissen genügt es, wie erwähnt, daß der Buchhaltungschef die Buchungsanweisung gibt, also den Buchhaltungsbeleg mit derjenigen Signatur versieht, auf Grund welcher der Buchführer sodann seine Grundbuchungen zum Zwecke der systematischen Verrechnung auf bestimmten Konten vornehmen kann. Je vielgestaltiger jedoch ein Unternehmen ist, besonders im Fabrikbetrieb, desto mehr Wert muß darauf gelegt werden, daß die Kennzeichnung der Buchungsunterlagen für die systematische Verrechnung nach kalkulatorischen Grundsätzen (die sogenannte Kontierung) schon an der Quelle erfolgt. Es wird in solchen Fällen die Kontierung bzw. die Verbuchungsanweisung nicht mehr dem Buchhaltungsleiter überlassen werden dürfen, sondern die zuständigen Abteilungs- oder Büroleiter oder deren Organe, die natürlich mit dem ganzen Verrechnungssystem völlig vertraut sein müssen, sind verantwortlich für diese Kontierung. Dieser Grundsatz kann und muß eventuell noch weiter dahin ausgebaut werden, daß schon der Lagerist in einem großen Materiallager oder einem Warenlager, noch mehr aber jeder Arbeiter, zum mindesten der Meister für eine Werkstelle innerhalb eines Fabrikbetriebes, mit dem für seine produktive Tätigkeit in Frage kommenden

Kontenkreis aufs innigste vertraut sein muß. Es ist ganz ausgeschlossen, daß die vielfach übliche nachträgliche Kontierung erst seitens des Buchhaltungsvorstandes vorgenommen wird, da derselbe häufig nicht genügende Branchekenntnisse oder technische Kenntnisse besitzt; denn hierdurch wird eine große Fehlerquelle eröffnet, die selten, ohne das Übel an der Wurzel zu fassen, abgegraben werden kann.

Es ist daher der allgemeine Grundsatz aufzustellen, daß Buchungsunterlagen nach einem einheitlichen Kalkulationsgrundsatz unter schärfster Anpassung an das einmal als richtig erkannte Kontensystem unbedingt an der Quelle die für die Buchung erforderliche Kennzeichnung erfahren. So müssen z. B. im Handelsbetrieb alle eingehenden Fakturen neben dem Prüfungsvermerk über die quantitative und qualitative Prüfung, insbesondere wenn sie verschiedenartige Lieferungen umfassen, von der zuständigen Stelle im Betriebe die Kontobezeichnung erhalten, wie etwa Waren-Konto A, Material-Konto B, Betriebsunkosten-Konto, Handlungsunkosten-Konto usw., oder aber, um ein anderes Beispiel aus der Industrie zu gebrauchen: es müssen seitens des Lohnbüros sorgfältige Aufstellungen angefertigt werden über die Verteilung der aufgewendeten Löhne, abgesehen von statistischen Gesichtspunkten, für die einzelnen Gruppen der Erzeugnisse, z. B. Fabrikate-Konto A, Reparaturen-Konto B, Inventar-Konto, Betriebsunkosten-Konto oder auch etwaige Werkstattkonten und Auftragskonten oder auch Kommissionsnummern. Anderseits müssen schon die Material- und Lohnzettel, welche die Arbeitsvorgänge begleiten, in Übereinstimmung mit der Stückliste (vgl. S. 74 75) genaue Angaben, einerseits der Werkstätten, sofern deren kontomäßige Erfassung erwünscht ist, anderseits eine genaue Bezeichnung des Auftrages, zu dessen Lasten der betreffende Lohnaufwand bzw. Materialaufwand erfolgt, tragen.

Zum besseren Verständnis der Zusammenhänge sei an dieser Stelle eine kurze Beschreibung der für die Lohnauszahlung und Lohnverrechnung erforderlichen Vorgänge und Formulare eingeschaltet.

Bei Eintritt und Verlassen der Arbeitsstätte stempelt der Arbeiter mittels einer Kontrolluhr, wie sie jetzt allgemein in Gebrauch ist, auf einer die Lohnwoche umfassenden Karte die tägliche Arbeitszeit ab. In der Werkstatt hat er ferner die Zeit, die er für die

verschiedenen Arbeiten verbraucht oder die Akkordsätze, die er für sie vergütet erhält, mit Angabe der Kommissionsnummer auf die Rückseite der gleichen Karte oder auf einen „Arbeitszettel" einzutragen. Die Gesamtstunden der Lohn- und Akkordarbeit müssen mit den Stunden der Uhrenkontrollkarten übereinstimmen. Auf Grund dieser Unterlagen erfolgt die Aufstellung der Lohnlisten und die Lohnauszahlung.

Allerdings verlangt die Durchführung dieses Grundsatzes, der die wesentliche Grundlage für die richtige buchhalterische Erfassung nicht nur aller, sondern auch der für eine Kontrollbuchführung nach kalkulatorischen Grundsätzen erforderlichen Unterlagen bildet, eine unbedingt notwendige erzieherische Arbeit nicht nur seitens der Geschäftsleitung und der zuständigen Abteilungsleiter, sondern auch der von diesen wieder abhängigen unteren Organe, desgleichen aber auch des gesamten in Betracht kommenden Personals, insbesondere in einem industriellen Betriebe der sämtlichen Arbeiter. Unternehmungen mit einem fluktuierenden Angestellten- und Arbeiterpersonal werden hierbei mit großen Schwierigkeiten zu kämpfen haben; die Erhaltung einer gewissen Stammarbeiterschaft oder eines gewissen Stammpersonals, insbesondere der Büroleiter, Werkstattleiter, Meister und Vorarbeiter, muß im Hinblick auf die von uns zu besprechende Aufgabe und den Aufbau der Buchhaltung natürlich auch im Hinblick auf eine konstante Förderung des Gesamterfolges eines Unternehmens eine der vornehmsten Aufgaben der leitenden Personen sein. Vielfach scheitern buchhalterische Organisationen der von uns zu schildernden Art an der Mutlosigkeit der leitenden Personen, die sich vor dieser Erziehungsarbeit scheuen; anderseits aber wird diese Einarbeitung des Personals wesentlich erleichtert, je schärfer der ganze Apparat der Erfassung der buchhalterischen Unterlagen durchdacht ist und je enger derselbe mit der ganzen buchhalterischen Organisation und dem nach kalkulatorischen Grundsätzen aufgebauten Kontensystem zusammenhängt. Sind erst einmal diese Grundsätze des Aufbaues und der Erfassung der Unterlagen an der Quelle in den ganzen Organismus eines Unternehmens eingedrungen, ist gleichzeitig die Verantwortlichkeit selbst der untersten und scheinbar nebensächlichsten Organe geweckt, dann stellt sich auch die Freude, einen wesentlichen Faktor an dem Gesamtaufbau bilden zu dürfen, bei diesen Funktionären von selbst ein. Die anfänglich zu be-

obachtenden Reibungen der einzelnen Stellen werden sich glätten, je mehr die Geschäftsleitung sich um das Funktionieren dieses Apparates kümmert, den Fehlern und Fehlerquellen in der Ausführung der einmal vorgeschriebenen Grundsätze ihr Interesse widmet und dieselben sofort abstellt. Gerade dieses Moment des sofortigen Eingreifens der leitenden Organe gibt erst dem Ganzen den organischen Halt. Sobald das Interesse der Geschäftsleitung nachläßt, pflegt auch die Mitarbeit der nachgeordneten Stellen zu versagen und die Folge sind unliebsame Fehler sowie unvorhergesehene Fehlerquellen und unnötige und unwirtschaftliche Kosten.

D. Das System der Grundbücher und Nebenbücher.

Das System der Grundbücher und der damit im Zusammenhang stehenden Nebenbücher ist ebenfalls durchaus abhängig von dem nach kalkulatorischen Gesichtspunkten planmäßig entworfenen Kontensystem. Es ist ein Grundfehler, wie eingangs bemerkt, Kostenersparnisse dadurch erzielen zu wollen, daß man die Geschäftsvorgänge möglichst in ein Grundbuch oder in wenige Grundbücher zusammenpreßt. Diese Auffassung sollte (vgl. unsere Ablehnung der ursprünglichen amerikanischen Buchführung I. Bd. S. 33) unbedingt aus der Gedankenwelt kaufmännischer Leiter verschwinden.

Je klarer die Buchungsunterlagen vorsortiert und vorkontiert aus den einzelnen Betriebsabteilungen bzw. aus der Hand des Buchhaltungsleiters in der Buchhaltung zusammenströmen, desto einfacher gestaltet sich die chronologische Führung der Grundbücher und deren Ausgestaltung zur systematischen Verrechnung im Rahmen des Kontensystems im Hauptbuche. Es muß an dieser Stelle wieder der Zwangsläufigkeit, die das System der doppelten Buchführung gewährt, Erwähnung geschehen und in diesem Zusammenhang der Tatsache, daß die Summe aller Grundbuchungen sich in Übereinstimmung befinden muß mit der einmal im Soll und zum anderen Male im Haben erscheinenden und übereinstimmenden Summe aller Hauptbucheintragungen, die ja aus den Grundbüchern übertragen wurden.

Dieses Kontrollsystem der doppelten Übertragung ein und desselben Buchungsvorganges gestattet eine Ausgestaltung in der Weise, daß bestimmte Grundbücher und bestimmte Hauptbuchkonten einen in sich wieder geschlossenen Verrechnungskreis bilden. Hierzu ist es erforderlich, daß je nach der Bedeutung gewisse Geschäftsvor-

gänge für die Finanzkontrolle oder die Kalkulationskontrolle von vornherein einheitlich in einem bestimmten Grundbuch zusammengefaßt werden, dessen Kontrolle wieder das gleichnamige Hauptbuch-Konto im Rahmen des Kontensystems bildet. Es können z. B. für den Bank- und Postscheckverkehr jeweils geschlossene Kontenkreise gebildet werden, indem Bankgrundbücher und Postscheckgrundbücher in derselben Weise wie das normale Kassabuch eingerichtet werden, welche mit einem bezüglichen Bank-Konto oder Postscheck-Konto im Hauptbuch einen geschlossenen Verrechnungskreis bilden. Auch bei einer Vielheit von Bankverbindungen läßt sich eventuell unter tabellarischer Ausgestaltung des Bankgrundbuches, das stets auch der Bestandsermittlung dienen muß, der Gedanke eines geschlossenen Verrechnungskreises ohne Schwierigkeit durchführen. Das Bank-Konto im Hauptbuch bildet sodann die Zusammenfassung einer Gruppe von Bankkonten, die ihrerseits wieder, immer im Rahmen dieses Verrechnungskreises, durch ein besonderes Bank-Kontokorrentbuch spezifiziert werden kann. Allerdings, je einheitlicher der laufende Bankverkehr für die baren Abhebungen und Einzahlungen gestaltet wird, etwa unter Benutzung nur einer einzigen Bankverbindung für diesen Zweck, desto leichter läßt sich die Einheitlichkeit des Bankverrechnungskreises gestalten. Die Führung eines solchen Bankbuches (und des Postscheckbuches) hat jedoch den großen Vorteil in sich, daß es außer der chronologischen Darstellung des Bankverkehrs der jederzeitigen Feststellung des Bankguthabens (des Saldos zunächst ohne die halbjährliche Zinsberechnung) dient und anderseits die Übertragung in ein besonderes Kontokorrent erspart werden kann. Nur dann sollte ein besonderes Bank-Kontokorrentbuch geführt werden, wenn dies die Ausgestaltung des Bankgrundbuches in Tabellenform dringend verlangt.

Dasselbe vorstehend beschriebene System geschlossener Verrechnungskreise ist ja bekanntlich in langgeübter Weise bei der Behandlung der Kontokorrentkonten in der Praxis durchgeführt. Es ist jedem Kaufmann eine Selbstverständlichkeit, daß er den Verkehr mit seinen Kunden und Lieferanten nicht nur in den entsprechenden Grundbüchern zur Darstellung bringt, sondern daß er zu dem im Hauptbuch zu führenden Debitoren- und Kreditoren-Konto bzw. dem gemeinsamen „Kontokorrent-Konto“ ein oder mehrere Kontokorrentbücher führt, in welchen zum Nachweis des Geschäftsverkehrs mit dem ein-

zelnen Geschäftsfreund diesem ein laufendes Konto eingerichtet ist. Wir verweisen auf unsere grundsätzliche Stellungnahme zu der Führung von Kontokorrenten auf die Ausführungen im I. Bd. S. 47. An dieser Stelle sei nur betont, daß bei der Ausgestaltung der Grundbücher unter Zuhilfenahme tabellarischer Einrichtungen die das Kontokorrent-Konto betreffenden Spalten im Sinne weitgehendster Fehlerfeldteilung (vgl. Näheres in Gerstner, „Revisionstechnik") ausgestaltet werden müssen, um eine möglichst ins einzelne gehende Abstimmung, nicht nur zeitlich, sondern auch räumlich und stofflich zweckmäßig geteilt, vornehmen zu können. Fernerhin sei darauf hingewiesen, daß die Kontokorrente im Sinne einer klaren Kontrollbuchführung von allen Nebensächlichkeiten, insbesondere von Sachkonten, von Darlehnskonten, Bankkonten befreit werden müssen, da diese gesonderte Verrechnungskreise darstellen. In großen Unternehmungen ist sogar von besonderer Bedeutung, aus dem Verrechnungskreis die Kontokorrente der Waren- oder Materiallieferanten für die Gegenstände, welche der Herstellung und Weiterveräußerung dienen, freizuhalten von den Konten der Lieferanten, die Inventargegenstände oder Unkostenmaterial für die Verwaltung liefern, etwa in dem Sinne, daß man ein „Materiallieferanten-Konto" im Hauptbuch einrichtet und hierzu ein besonderes Kontokorrentbuch führt.

Der Grundsatz, den die Führung eines ordnungsmäßig und zweckmäßig ausgestalteten Kontokorrentverkehrs darstellt, ist jederzeit auf sämtliche übrigen Konten des Hauptbuches übertragbar in der Gestalt, daß man zu einzelnen Hauptbuchkonten in Tabellenform einzurichtende statistische Aufteilungsbücher oder Spezifikationsbücher führt, die jedoch genau wie die Kontokorrentbücher direkt aus den Grundbüchern gespeist werden und in ihren Summen- und Kontrollergebnissen (Summe der Verkehrsspalte oder Kontrollspalte) mit den Übertragungen aus den Grundbüchern in das bezügliche spezifizierte Hauptbuch übereinstimmen müssen. So kann z. B. zu dem allgemeinen Handlungsunkosten-Konto ein Spezifikationsbuch geführt werden mit einer mehr oder minder großen Zahl von Spalten nach dem Tabellensystem unter Berücksichtigung der bei den Unterlagen vermerkten Kontierung, die sich auf die Unterkonten der Unkostengruppen beziehen. Voraussetzung ist jedoch, daß die chronologische mit der systematischen Verrechnung Hand in Hand geht und jederzeit im einzelnen und summarisch lückenlose Abstimmungen vorgenommen werden.

Will man z. B. in einem Warenhandelsgeschäft die Warenbeschaffungskosten als wichtigen Faktor der Kalkulation richtig erfassen, so ist es nicht richtig, dieselben einfach wahllos aus den Grundbüchern, wo sie zerstreut chronologisch verbucht sind, auf das allgemeine Waren-Konto zu übertragen, sondern man wird ein Warenbeschaffungskosten-Konto einrichten. Zur Erläuterung dieses Kontos ist ein Spezifikationsbuch nach amerikanischer Tabellenbuchführung zu führen, aus dem jederzeit sämtliche für die Kalkulation wichtigen Einzelheiten zu ersehen sind. Dies erfolgt unter der Voraussetzung, daß die richtige Prüfung und Kontierung der Unterlagen erfolgt ist.

E. Das Kontensystem des Hauptbuches.

Wie aus vorstehenden Ausführungen hervorgeht, bildet das entscheidende Moment für die buchhalterische Organisation die planmäßige Ausarbeitung eines Kontensystems. Wir haben noch darauf hingewiesen, daß Voraussetzung für die Aufstellung eines solchen Kontenplanes unbedingt die Kenntnis der gesamten Geschäftsvorgänge und des Geschäftsganges bzw. Fabrikationsganges selbst sein muß. Es ist nicht erforderlich, daß das Kontensystem jede Einzelheit, die etwa für die Kalkulation erforderlich ist, auf einem einzelnen Konto zur Darstellung bringt, sondern es ist nur unbedingt erforderlich, daß die Erfassung und systematische Verrechnung des Buchhaltungsstoffes im Rahmen des Kontensystems mit voller Klarheit zum Ausdruck kommt. Der führende Gedanke muß unbedingt Rücksicht nehmen einerseits auf die finanziellen Bedürfnisse, wie sie letzten Endes in der Bilanz zum Ausdruck kommen, anderseits auf die kalkulatorischen Bedürfnisse, wie sie in der Gewinn- und Verlustrechnung ihren wesentlichen Ausdruck finden. Beide zusammen stellen jedoch das Erfolgsergebnis bzw. die Erfolgsrechnung für den gesamten Geschäftsgang eines Unternehmens dar. Es muß daher die Möglichkeit bestehen, aus dem Kontensystem in völliger Klarheit die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung entwickeln zu können, selbstverständlich unter Zuhilfenahme der erforderlichen Kontrolleinrichtungen, insbesondere des überaus wichtigen Kontrollinstruments der Inventur (vgl. I. Bd. S. 78).

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, die beide ineinandergreifende Schlußbilder für das Ergebnis geschäftlicher Handlungen bilden, dienen auch als Ausgangspunkt für die Aufstellung

eines planmäßigen Kontensystems. Wir haben im ersten Band in dem Schema 1, S. 87, eine Darstellung des Ineinandergreifens zwischen dem in der Buchhaltung die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung vertretenden Bilanz-Konto und Gewinn- und Verlust-Konto und den Hauptbuchkonten gezeigt und grundsätzlich das Kontensystem entwickelt, sowie eine Reihe von Kontenkreisen zum Abdruck gebracht, aus welchen deutlich die Aufgabe solcher Kontensysteme und der Zwischen- und Verrechnungskonten für den finanziellen und kalkulatorischen Zweck hervorgeht.

Ergänzend sei hier jedoch bemerkt, daß der Kontenkreis, welcher der reinen Erfolgsermittlung dient, also kalkulatorischem Zwecke dienen soll, noch schärferer Ausgestaltung bedarf. So ist es erforderlich, in einem Handelsgeschäft das Waren-Konto in einzelne Konten, die ihrerseits wieder Gruppenkonten sein können, streng nach den kalkulatorischen Gesichtspunkten und den entsprechenden Unterlagen aufzuteilen. So muß, wie schon erwähnt, unbedingt ein „Warenerlös-Konto" geführt werden, auf welchem nur die reinen Warenerlöse, wie sie sich auf Grund entsprechender, diesen Verrechnungskreis umfassender Ausgangsfakturenbücher ergeben, zur Darstellung gelangen. Auch das Warenerlös-Konto kann als Gruppen-Konto eine Spezifikation erfahren, indem in einem besonderen Spezifikationsbuch, eventuell schon in dem Ausgangsfakturenbuch, mit Hilfe tabellarischer Einrichtungen für jede kalkulatorisch wichtige Warengruppe ein besonderes Warenerlös-Konto geführt wird. Einer noch weitergehenden statistischen Aufteilung der Warenerlöse steht nichts entgegen, sofern dieselbe immer und immer wieder mit den auf Grund des ursprünglichen Unterlagenmaterials geführten Büchern und Konten im einzelnen und im ganzen übereinstimmt, da die zwangsläufige Kontrolle derartiger statistischer Aufstellungen unbedingt gewährleistet sein muß. Anderseits müssen sämtliche Schmälerungen dieses ursprünglichen Warenerlös-Kontos wieder auf einem besonderen Konto mit entsprechender Spezifikation zur Darstellung kommen, um den Bruttoerlös auf den für die Kalkulation allein in Betracht kommenden Nettoerlös auf Grund sorgfältig abgestimmter Ziffern reduzieren zu können.

Auch der Wareneingang läßt sich gesondert zur Darstellung bringen, und zwar in derselben Weise, desgleichen auch die Warenbeschaffungskosten. Von besonderer Bedeutung ist hierbei der Grund-

satz, das Wareneingangs-Konto oder Rohstoff- bzw. Materialien-Konto (je nach der Art der Unternehmung) als reines Bestands-Konto auf Grund der Einstandspreise zu führen. Hierzu ist allerdings erforderlich, daß der Warenverkehr in weitgehendstem Maße nicht nur der Menge nach, sondern auch dem Wert nach (und zwar auf Grund der reinen Einstandspreise oder von Verrechnungspreisen) in Neben- und Kontrollbüchern, den Lagerbüchern, mit Hilfe einer straff organisierten Lager- oder Materialverwaltung kontrolliert wird. Für die Bestandsermittlung kann stets nur der ursprüngliche Einstandswert in Betracht kommen. Hierzu verweisen wir auf unsere Stellungnahme zur Bewertungsfrage in der Bilanz. Durch eine derartige sorgfältige Materialverwaltung, deren Einzelheiten nachstehend beispielsweise geschildert werden, wird es ermöglicht, nicht nur monatlich, sondern eigentlich jederzeit den Buch- oder Sollbestand des Warenlagers, und sei er noch so umfangreich, ermitteln zu können. Treten hierzu häufig zu wiederholende Kontrollen durch Feststellung des Istbestandes (durch mehr oder minder umfangreiche Stichproben), so gewinnt die buchmäßige Darstellung des Sollbestandes außerordentlich an Wert.

Die Ausgabe der Materialien erfolgt auf Grund sogenannter Materialverlangzettel. Diese müssen von dem betreffenden Meister unterzeichnet und vom Betriebsleiter bzw. Abteilungsvorsteher gegengezeichnet sein.

Am Ablieferungsschalter im Magazin werden dieselben mittels Stempels mit einer Nummer versehen und in ein dazu eingerichtetes Buch eingetragen. Hierauf erhält ein Lagerist den Beleg zur Abgabe der darauf geforderten Materialien.

Jedes Material im Magazin ist numeriert und trägt der Lagerist die betreffende Lagernummer auf dem Beleg, sowohl das Gewicht bzw. die Anzahl des betreffenden Gegenstandes als auch seinen Namen ein, damit festgestellt werden kann, wer den betreffenden Beleg erledigt hat. Der am Beleg befindliche Abschnitt wird ebenfalls übereinstimmend mit dem Beleg ausgefüllt und dem Materialempfänger verabfolgt zwecks Vorlage an den zuständigen Meister zum Zweck der Kontrolle. Hierauf geht der Beleg an die Schalterabfertigung zurück; die sämtlichen Belege werden vor Geschäftsschluß an das Materialbüro abgegeben.

Letzteres führt eine Kartothek, in welcher jedes am Lager befindliche Material eine besondere Karte hat, auf welche die an-

gegebenen Posten in der Rubrik Abgang eingetragen werden. Die Karten tragen oben die betreffende Lagernummer. Sie werden somit beim Eintragen leicht gefunden. Z. B. steht auf dem Beleg: Schmierseife Nr. 798. Der Eintragende nimmt einfach die Karte Nr. 798, vergleicht den betreffenden Artikel und schreibt die abgegebene Menge unter Rubrik Abgang mit Beifügung der Belegnummer ein. Hierbei wird gleichzeitig der in der letzten Spalte verzeichnete Bestand geändert, so daß jeden Augenblick der Bestand eines jeden Artikels aus der betreffenden Karte ersehen werden kann. Ebenso wird der Preis des abgegebenen Gegenstandes, welcher sich auf der Karte befindet, auch auf dem betreffenden Beleg vermerkt.

Hierauf gehen die Belege tageweise gesammelt an die Einkaufsabteilung zur weiteren Bearbeitung für die Zwecke der Kalkulation.

Etwa fehlendes Material wird auf dem betreffenden Beleg blau durchstrichen und bei Durchsicht der Belege in hierfür bestimmte Materialbestellbücher (Durchschreibebücher) eingetragen, die Durchschrift an die Einkaufsabteilung abgegeben, damit letztere eine Anmahnung vornehmen kann.

Die Lageristen sowohl wie die Bürogehilfen haben die Verpflichtung, knapp werdende Materialien in kleine Durchschreibebücher einzutragen und dem Leiter abends vorzulegen. Durch letzteren erfolgt die Eintragung der Bestellungen der Materialien in das dafür bestimmte Buch. Dieses wird der Einkaufsabteilung vorgelegt zur Ausführung der darin enthaltenen Bestellungen.

Selbstverständlich ist es, daß die Aufteilung des Wareneingangs- bzw. des betreffenden Gruppen-Kontos in entsprechende Unterkonten und statistische Einzelheiten nach denselben Gesichtspunkten erfolgen muß wie die Aufteilung des bezüglichen Warenausgangs-Kontos (des Erlös-Kontos). In entsprechender Weise hat sich hieran auch die Aufteilung und die Verteilung der Unkosten auf die einzelnen Warenuntergruppen, nachdem die Kostenbestandteile bis ins einzelne spezifiziert oder statistisch erfaßt sind, anzuschließen. Soweit als irgend angängig ist hierbei der kalkulatorisch wichtige Gesichtspunkt maßgebend, die besonderen und nachweisbaren Kosten den Warenkonten zu belasten, mit denen sie in engstem organischen Zusammenhang stehen, und nur die nicht besonders berechenbaren und im einzelnen nicht verteilbaren, sämtliche beteiligten Warengruppen treffenden *allgemeinen Unkosten* nach einem bestimmten, aus der

Erfahrung gewonnenen Verteilungsschlüssel (Menge, Gewicht, Löhne, Raum, Fläche, Umsatz usw.) auf dieselben umzulegen. Die wichtigsten Verteilungsschlüssel für die Umlage der allgemeinen Unkosten wurden in Abschnitt IV des zweiten Bandes besprochen.

F. Die buchhalterischen Prüfungen.

Sämtliche vorstehenden Anforderungen an eine Kontrollbuchführung sind jedoch zwecklos, wenn sie im Rahmen der buchhalterischen und der Gesamtorganisation des Unternehmens nicht der strengsten Prüfung unterzogen werden. Wir haben die allgemeine buchhalterische Kontrolle in Bd. I Kap. VII S. 65 zur Darstellung gebracht und auch im Zusammenhang vorstehend verschiedentlich darauf hingewiesen, daß nur das in sich abgestimmte zwangsläufig kontrollierte buchhalterische Material für die Zwecke der Kalkulation einen Wert hat. Ergänzend sei betont, daß neben die zwangsläufige Kontrolle und Abstimmung durch die organisatorischen Maßnahmen selbst gerade bei einer Selbstkostenbuchführung die persönliche Kontrolle vor allem der leitenden Personen treten muß. Es bedarf wohl keines besonderen Hinweises, daß der Buchhaltungsleiter nicht einfach das ihm von der Lohnabteilung einer Fabrik oder von der Materialverwaltung bzw. der Lagerverwaltung übergebene Material seinen buchhalterischen Darstellungen zugrunde legen darf, ohne sich vorher von der Sorgfalt der etwa von diesen Stellen gelieferten statistischen Aufteilungen und Spezifikationen zu überzeugen. Die Verantwortlichkeit dieser Stellen für die Richtigkeit ihres Materials ist leicht zu heben dadurch, daß man grundsätzlich von sämtlichen beteiligten Personen die Abzeichnung ihrer Arbeiten mit Namenszeichen oder Unterschrift fordert. In diesem Zusammenhang sei besonders betont, daß es geradezu eine dolose Sorglosigkeit darstellt, wenn zwar mit der peinlichsten Sorgfalt die Führung einer Hauptkasse in einem Unternehmen kontrolliert wird, anderseits jedoch das Materiallager bzw. das Fertigwarenlager, die oft Millionenwerte repräsentieren, entweder gar keiner oder einer nur mangelhaften Kontrolle unterworfen werden. Die ordnungsmäßige Führung des Kassenbuches erscheint solchen Geschäftsleitern als eine Hauptsorge, obwohl es eine Leichtigkeit ist (vgl. unsere Vorschläge Bd. I S. 69), die Kassenführung zu kontrollieren. Anderseits werden jedoch die Kosten für eine sachgemäße, unter kalkulatorischen Gesichtspunkten angelegte systematische La-

gerbuchhaltung erspart, obwohl nachweisbar viele Hunderttausende von Werten durch Diebstahl, Nachlässigkeit und infolge mangelnder Kontrolle geschaffene Ausfälle und Einbußen das Vermögen des Kaufmannes mindern. Aber selbst, wenn oft Lagerbuchhaltung und Materialverwaltung bestehen, entbehren sie häufig, ganz abgesehen von der mangelnden sachlichen Kontrolle, auch der persönlichen. So traf Verfasser bei einer Reorganisation den Zustand an, daß in einem großen Unternehmen mit den verschiedenartigsten Fabrikationsabteilungen wohl der Materialeinkauf zentralisiert war und daß auch im Materialeinkaufsbüro dicke Bände von Lagerbüchern geführt wurden, in welchen der Ein- und Ausgang der Materialien in buchführungstechnisch einwandfreiester Weise zur Darstellung kam. Die ganze ungeheure Schreibarbeit war jedoch deshalb von geringem Wert, weil es unterlassen wurde, auf den einzelnen Lagerkonten eine Bestandsrubrik einzurichten, aus welcher jederzeit der Sollbestand zu ersehen war. Erst am Ende des Jahres ging man anläßlich der Inventur zu einer Kontrolle der laufenden Eintragungen über. Hierbei war jedoch zu beobachten, daß beim Ausgleich der Konten einzelne Konten richtiggestellt worden waren. Von dem Zustand einer derartigen „Bearbeitung" der Lagerbücher hatte der zuständige Leiter des Einkaufsbüros keine Ahnung; außerdem unterließ er es völlig, sich durch gelegentliche Stichproben im Materiallager von der ordnungsmäßigen Verwaltung desselben zu überzeugen. Die Folge einer solchen „Organisation" und mangelnden Kontrolle war, daß am Ende des Jahres sich ergebende Differenzen zwischen dem buchmäßig ermittelten Sollbestand und dem Istergebnis der Inventur, die viele 100000 Mark betrugen, nicht zu klären waren. Wie geringfügig sind solchen Differenzen gegenüber die Einrichtungskosten einer zweckmäßigen Materialverwaltung und Lagerbuchführung und deren Kontrolle.

Abgesehen von den üblichen und den angedeuteten erweiterten inneren Kontrollen im Rahmen der Buchhaltungsorganisation, sowie deren Abstimmungsmöglichkeiten, gewähren persönliche Kontrollen außenstehender Personen, etwa von seiten der Bücherrevisoren, der Treuhand- und Revisionsgesellschaften, jeder Geschäftsleitung einen gewissen Rückhalt. Solche Personen können völlig unbefangen an den zu prüfenden Stoff und die vorhandenen Einrichtungen herantreten und sind dadurch, abgesehen jedoch von ihrer Geschäftserfahrung, in

der Lage, die Geschäftsleitung auf Mängel in der Organisation als solcher bzw. in der Ausführung der Organisationsvorschriften, somit Fehler und letzten Endes Fehlerquellen aufmerksam zu machen.

Das beste Instrument einer internen materiellen Kontrolle ist jedoch die Inventur, deren Wesen Bd. I S. 78 beschrieben wurde. Es widerspricht kaufmännischer Sorgfalt, bei der Inventur solche Vermögensgegenstände von vornherein nicht zu kontrollieren, deren Wert in der Bilanz mit etwa M. 1,— pro memoria eingesetzt wird. So stieß Verfasser in seiner Revisionspraxis einmal in einer großen Gesellschaft, welche mit landwirtschaftlichen Maschinen handelte, darauf, daß das gesamte Ersatzteillager, das einen Millionenwert repräsentierte, bei der Inventur deshalb weder der Menge noch dem Werte nach aufgenommen wurde, weil die Ersatzteile in der Bilanz doch nur mit M. 1,— bewertet wurden; und diesen Standpunkt teilte auch die Geschäftsleitung des Unternehmens, das übrigens ständig in Geldschwierigkeiten war.

VI. Aufbau einer industriellen Selbstkostenkontrollbuchhaltung.

A. Das Verhältnis der Kalkulation zur Buchhaltung.

(Betrieb und Vertrieb.)

Die Frage sorgfältiger Selbstkostenermittlung ist für industrielle Unternehmungen unstreitig eine Lebensfrage. Sie bildet gewissermaßen das Barometer des industriellen Lebens. Man kann den Kreis der Selbstkostenrechnung auch als das Herz einer Fabrik bezeichnen, dessen Schläge der sorgfältige Geschäftsleiter mit größter Aufmerksamkeit zählt, um daran zu erkennen, ob der ganze Organismus funktioniert. Demgegenüber stellen der wagemutige Kaufmann, der als Mitleiter einer Fabrik den Ankauf und Verkauf organisiert und leitet, sowie der Ingenieur, dessen Konstruktionen und Erfindungen die Grundlage für den Ruf der Fabrikate bilden, gewissermaßen das Gehirn dar und die einzelnen Werkstätten und Abteilungen die Gliedmaßen des ganzen Organismus. Damit soll gesagt sein, daß entsprechend der an anderer Stelle aufgestellten Forderung, daß die buchhalterische Organisation an richtiger Stelle in den Rahmen der Gesamtorganisation eingefügt werden muß, dies um so mehr zutrifft für

den feingegliederten Organismus eines industriellen Unternehmens. Wir möchten daher die Selbstkostenermittlung in den Mittelpunkt der ganzen Fabrikorganisation stellen, da die durch dieselbe nachgewiesenen Schwankungen außerordentlich dazu beitragen, den Gang des Unternehmens und seinen Erfolg zu kontrollieren. Es darf jedoch die Selbstkostenermittlung auf keinen Fall als etwas völlig Isoliertes und von der übrigen buchhalterischen Organisation Abgesondertes betrachtet werden, etwa in dem Sinne, daß die Selbstkostenermittlung die ausschließliche Aufgabe des Betriebskalkulators oder eines Kalkulationsingenieurs bildet, dem die übrigen Verrechnungsvorgänge fremd sind.

Die wichtigste, wiederholt betonte Forderung ist, daß das Kalkulationswesen einer Fabrik und die buchhalterische Organisation derselben ein Ganzes bilden. Die Kalkulationsabteilung einer Fabrik kann nur dann brauchbare Ergebnisse liefern, wenn sie der zwangsläufigen Kontrolle im Rahmen der buchhalterischen Organisation unterworfen wird. Zu diesem Zweck muß sie ein, wenn auch sehr wichtiges, Glied der buchhalterischen Organisation bilden. Voraussetzung hierfür ist wieder, daß die Leitung des gesamten Verrechnungswesens in einer Hand liegt. Wenn aus Zweckmäßigkeitsgründen die mehr kalkulationstechnischen Arbeiten einem geschulten Kalkulationsfachmann übertragen werden, so muß derselbe unbedingt dem Buchhaltungschef, oder wenn für die Buchhaltung ein ihm gleichgestellter Oberbuchhalter bestellt ist, müssen beide einem Direktionsmitglied unterstellt werden.

Um zu einem klaren Gesichtspunkt zu gelangen, muß man unter der Voraussetzung strengster Zentralisierung des gesamten Verrechnungswesens hinsichtlich der Zusammenfassung und der Gewinnung der Schlußergebnisse, nämlich für die Erfolgsrechnung, doch für die Bearbeitung und Erfassung der Unterlagen die schärfste Dezentralisation empfehlen. Hierzu ist es erforderlich, daß man der Fabrik bzw. der Werkstätte als solcher die erwünschte Selbständigkeit im Rahmen der Gesamtorganisation des Verrechnungswesens und der Organisation überhaupt gibt. Hierzu ist es erforderlich, sich auf den Gedanken einzustellen, daß der fabrikatorische Betrieb streng zu trennen ist von dem Vertrieb der Fabrikate. Indem man den fabrikatorischen Betrieb einfach zum Lieferanten macht, welcher die hergestellten Fabrikate an die kaufmännische Verwaltung, den so-

genannten Vertrieb liefert, hat man eine klare Organisationslinie, die keiner überschreiten kann, geschaffen und dadurch beide Teile vollauf befriedigt. Voraussetzung hierfür ist allerdings der kalkulatorische Standpunkt, daß die Fabrik ihre Fabrikate zu Herstellungskosten an die Vertriebsabteilung liefert, im gleichen Sinne wie der kaufmännische Lieferant im Handelsgeschäft die Waren an das Vertriebsunternehmen zum Zwecke der Weiterveräußerung. Wir verweisen auf den § 1 HGB., der von der Anschaffung und Weiterveräußerung von Waren in Verbindung mit § 261 HGB., der von der Höchstbewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zur Weiterveräußerung bestimmten Gegenstände spricht.

Unter Herstellungskosten sind aber, wie wir im vierten Kapitel des zweiten Bandes ausgeführt haben, im Fabrikationsbetrieb zu verstehen:

1. der gesamte Materialaufwand einschließlich seiner Sonderbeschaffungskosten,
2. der gesamte Lohnaufwand, soweit er als werbender, unmittelbarer oder produktiver Lohn bezeichnet wird,
3. die sogenannten Betriebs- oder Fabrikationsunkosten, welche folgende Aufwendungen umfassen:
   a) die mittelbaren, nicht direkt werbenden oder unproduktiven Löhne,
   b) die ordentlichen oder werbenden (produktiven) Abschreibungen auf die Anlagewerte der Fabrik,
   c) sämtliche im Rahmen des Fabrikationsprozesses auftretenden Betriebsunkosten (insbesondere Materialaufwendungen), die mittelbar in den gemeinsamen Betriebsabteilungen und bei den das einzelne Produkt nicht treffenden Verrichtungen im Fabrikbetrieb entstehen.

Damit ist gesagt, daß die Fabrik oder die Werkstätten nur ein Interesse daran haben, die Herstellungskosten der von ihr erzeugten Fabrikate zu ermitteln. Damit ist auch der Aufgabenkreis der Selbstkostenermittlung durch die Fabrik bzw. deren Kalkulationsbüro klar umschrieben. Mit der Finanzierung, d. h. mit der Beschaffung der für diese Aufwendungen erforderlichen Mittel, hat die Fabrik nichts zu tun, desgleichen auch nicht mit dem Vertrieb, d. h. der Weiterveräußerung der Ware und den hierbei entstehenden weiteren Kosten, auch nicht mit den Kosten der allgemeinen Verwaltung, soweit sie nicht anteilig den Fabrikbetrieb belasten.

Die kaufmännische Abteilung hat ihrerseits die Aufgabe:

1. der gesamten Finanzierung des Unternehmens und insbesondere der Fabrikabteilungen (Werkstätten),
2. der allgemeinen Verwaltung und des Verkaufs der Fabrikate.

Hierbei nimmt die kaufmännische Abteilung, wenn man sich dieses klar machen will, die Stellung einer Zentrale oder Hauptniederlassung ein, während die Fabrikabteilung etwa mit einer wenn auch personell und materiell völlig gleichgestellten Filiale zu vergleichen ist, denn sie erhält von der Hauptniederlassung die für ihren Betrieb erforderlichen Gelder, wird also von dieser finanziert, während sie ihrerseits für die aufgewendeten Gelder im Sinne fabrikatorischer Verwendung die Fabrikate zu liefern hat. Hieraus ergibt sich ganz von selbst, daß die Fabrikabteilung keinerlei Einblick in die Kalkulation der schließlichen Selbstkosten und der Verkaufspreise erhält. Bekanntlich erhöhen sich die Herstellungskosten um die allgemeinen Unkosten der Verwaltung und die Kosten des Vertriebes zu den Selbstkosten. Durch den Aufschlag des Unternehmerlohnes und der Zinsen, soweit diese nicht schon unter den Herstellungs- oder den Selbstkosten Verrechnung gefunden haben, ferner einer angemessenen Wagnisgebühr (Risikoprämie) und des eigentlichen Gewinnsatzes im Sinne eines Kapitalbildungssatzes entsteht der Verkaufspreis, der sich jedoch um die bei dem Verkauf entstehenden Erlösschmälerungen auf den sogenannten Nettoerlös ermäßigt.

B. Die Kostenarten, die Kostenorte und die Kostenträger.

Von der größten Wichtigkeit für die straffe Durchführung einer Selbstkostenkontrollbuchführung, welche die sogenannte Nachkalkulation in allen Teilen umfaßt und kontrolliert, ist jedoch der Grundsatz schärfster Erfassung der buchhalterischen Unterlagen und der Kalkulationsunterlagen. Hierbei muß man sich über die Aufwandswirtschaft eines industriellen Unternehmens völlig klar sein. Aufwendungen sind Kosten, die für die Beschaffung, in industriell-wirtschaftlichem Sinne die Herstellung eines Fabrikates erforderlich sind. Diese Aufwendungen gliedern sich nach drei Gesichtspunkten, nämlich nach ihrer Art, nach dem Ort ihrer Entstehung und nach dem Objekt, das sie zu tragen hat.

Sonach kann man sprechen:

1. von den Kostenarten,
2. von den Kostenorten oder Kostenstellen,
3. von den Kostenträgern.

Während die Kostenarten und -orte nur Durchgangsstationen bilden, sind die Kostenträger diejenigen, die nach kalkulatorischen Grundsätzen, sobald sie auf dem Wege der Weiterveräußerung seitens der Vertriebsabteilung das Unternehmen verlassen, demselben den Erfolg und damit die Deckung der Kostenaufwendung bringen.

1. Bezüglich der Kostenarten ist erforderlich, daß man im Rahmen eines systematischen Kontenplanes die schärfste Scheidung der einzelnen Kosten in Gruppen und Untergruppen eintreten läßt. Hierzu bedarf es eines ganz eingehenden Studiums der Fabrikationsvorgänge, um leitende Gesichtspunkte für die Obergruppen und deren statistische Aufteilung zu finden. Es ist ferner zu beachten, daß die Kostenarten sich weitgehendst spezifizieren lassen, bezüglich ihrer Beziehungen zu den Kostenorten und den Kostenträgern jedoch auch eine Zusammenfassung erfahren müssen, die je nach der Art des Unternehmens stufenmäßig oder gleichzeitig erfolgen kann.

Auf jeden Fall ist zu fordern, daß auf Grund genauester Kenntnis des Fabrikationsganges und seiner Teile sowie der in der betreffenden Unternehmung überhaupt möglichen Kostenarten jede Kostenart durch ein bestimmtes Nummernsystem von vornherein gekennzeichnet wird, damit jede Person, die mit diesen Kosten zu tun hat, bei etwaigen Eintragungen in die Kalkulationsunterlagen sich völlig klar wird über die Kontierung des betreffenden Kostenaufwandes. Erforderlich ist hierbei, daß die Obergruppen eventuell mit den Buchstaben des Alphabets oder einer römischen Ziffer bezeichnet werden, während die Unterkontierung der Kostenart mit laufenden arabischen Ziffern bezeichnet wird. Man behandelt jeden Aufwand für Kosten irgendwelcher Art gewissermaßen als „Auftrag", den die Fabrik erhalten hat und den man mit einer kennzeichnenden Nummer versieht.

2. Hinsichtlich der Kostenorte ist die Kenntnis der Gesamtorganisation, also der einzelnen Abteilungen und Büros, insbesondere der werbenden Werkstätten, dringend vonnöten. Im Rahmen der Nachkalkulation, der Selbstkostenermittlung ist es von außerordentlichem Interesse zu wissen, an welchem Kostenort die betreffenden Kostenarten entstanden sind. Vielfach leidet dieser Gesichtspunkt deshalb

Not, weil ein einheitlicher Organisationsplan fehlt. Es sollte in jedem Büro ein solcher Plan angeschlagen sein. Anderseits ist es von Wert, wenn auch ein Organisationsplan der einzelnen Werkstätten vorhanden ist. Die Aufteilung der Kostenarten nach Kostenorten begegnet vielfach besonderen Schwierigkeiten, da diese Ermittlung an gewissen ökonomischen Grenzen haltmachen muß. Es entbehrt je nach der Schichtung des Fabrikationsganges häufig eines gewissen Interesses, die Kostenarten in weiterem Umfange auf Kostenorte zu verteilen. Hier kann man unbedingt sagen: in der Beschränkung zeigt sich der Meister. So stellt es z. B. eine Spielerei dar, wenn die auf das Direktionsvorzimmer als Kostenort entfallenden Kosten besonders ermittelt werden. Leitender Grundsatz wird hierbei sein, die Erfassung nach Kostenorten nur insoweit vorzunehmen, als es sich um Werkstätten handelt, die einheitliche Fabrikate herstellen, insbesondere solche der Massenfabrikation, während bei der Stück- oder Serienfabrikation durch das vielfache Nebeneinander der Fabrikate das Interesse für den Kostenort weniger in den Vordergrund tritt. Immerhin aber ist es von Wert, in periodischer Folge die Kosten bestimmter Betriebe im Rahmen des Fabrikationsprozesses zu erkennen, um Vergleiche mit den Vorperioden vornehmen zu können. Insofern ist eine Aufteilung der Kostenarten nach Kostenorten von außerordentlichem Wert. Sehr genau muß jedoch beachtet werden, daß auch hierbei direkte oder unmittelbare Kosten entstehen, welche diesen Kostenorten zu belasten sind, während es anderseits indirekte Kostenarten gibt, die allen Kostenorten (Werkstätten) gemeinsam zur Last fallen (Gemeinkosten) und nach einem gewissen Erfahrungsschlüssel zu verteilen sind.

In derselben Weise wie die Kostenarten nach einem gewissen Nummernsystem kontiert werden, erhalten auch die Kostenorte entsprechende systematische Bezeichnungen. Durch die Bildung besonderer Nummernreihen wird es ermöglicht, die Hauptwerkstätten zu kennzeichnen. Wenn man nun die an einem Kostenort entstandenen Kostenarten bezeichnen will, so geschieht dies durch eine Kombination der für beide Gruppen geschaffenen Nummernreihe in folgender Weise: z. B. Feuerung für Energien № 201, für Werkstätte B. № 401, Hilfslöhne für Werkstätte A. № 302, Zinsen für Allgemeines № 108, Reinigung für Werkstätte A. № 221 usw. Je einfacher diese Kombination ist, desto leichter prägt sie sich dem in Frage kommenden Per-

sonal, insbesondere den Meistern, den Vorarbeitern und auch den Arbeitern selbst ein. Nach dieser Methode lassen sich die Unkosten in der Verbindung von Kostenarten und Kostenorten in beliebig weitgehender Aufteilung leicht auf entsprechenden Formularen (Kartotheken) sammeln. Auf Grund dieser läßt sich sodann in monatlichen Zusammenstellungen der Betriebsunkostenzuschlag für jede einzelne Betriebsabteilung (Kostenort) berechnen.

3. Wie betont, ist für die Kostenverteilung in wirtschaftlichem Sinne der Kostenträger von höchster Bedeutung. Es ist dies das Produkt der Herstellung, das Fabrikat oder der einzelne Auftrag. Die Kennzeichnung des Auftrages ebenfalls nach einem laufenden und geordneten bzw. systematischen Nummernsystem ist für die sachgemäße und lückenlose Erfassung der Kalkulationsunterlagen geradezu ausschlaggebend. Schlesinger[1]) unterscheidet vier Hauptgruppen von Aufträgen:

1. Aufträge von Kunden,
2. Aufträge für das Magazin (Lagerbestellungen),
3. Aufträge für eigene Werkeinrichtungen (Inventarzugänge),
4. Aufträge für laufende Instandsetzungsarbeiten.

Die zweckmäßigste Kennzeichnung der Aufträge ist unter Zugrundelegung etwa dieser vier Gruppen oder, falls erforderlich, noch weiterer Gruppen und Untergruppen, je nach den Arten der in Auftrag gegebenen Fabrikate bzw. mit Rücksicht auf statistische Feststellungen, die, daß man etwa unter Hinzufügung römischer Ziffern oder Buchstaben innerhalb der Gruppen jedem Auftrag eine laufende Nummer in einer Jahresreihe gibt, so daß Auftragsgruppe und Auftrag zusammen eine klare Kennzeichnung tragen. Der Auftrag zur Herstellung einer Werkzeugmaschine für den eigenen Betrieb würde z. B. nach diesem Grundsatz die Nummer führen: III/775. Unter dieser Nummer würde der Kostenträger (also der Auftrag) durch den ganzen Fabrikationsgang hindurch bezeichnet werden und auch alle Notizen über Kostenart und Kostenort enthalten. Um diese Organisation durchführen zu können, wird für jeden Auftrag eine Begleitkarte (Stückliste) anzufertigen sein. Diese Stückliste hat folgende wesentliche Einzelheiten aufzuweisen:

1. die erwähnte Auftragsnummer, welche als roter Faden bis in das Fabrikatelager die Arbeitsoperationen des herzustellenden Fabrikates begleitet,

1) S. Literaturverzeichnis.

2. den Namen des Auftraggebers nebst Domizil,
3. den Auftrag selbst in prägnantester Form und Kennzeichnung,
4. die Arbeitsoperationen für die Ausführung des Auftrages,
5. hierzu erforderliche Erläuterungen unter Beifügung technischer Zeichnungen und deren Vermerk,
6. Vermerk über etwaige Teilstücklisten, die unter Einsetzung der Hauptauftragsnummer besonders kennzeichnende Unternummern führen und ihrerseits alle Einzelheiten für die getrennte Ausführung im Sinne der Hauptstückliste enthalten,
7. einen Voranschlag im Sinne der Vorkalkulation für den voraussichtlichen Aufwand an Material, Löhnen und Betriebsunkosten,
8. den Liefertermin oder die einzelnen Etappen der Ablieferung,
9. sonstige für den Auftrag erforderliche Hinweise.

Häufig wird die Rückseite oder ein Teil der Stücklisten gleichzeitig zur Aufnahme der nach Kostenorten und Kostenarten zu trennenden Aufwendungen, die den vorliegenden Auftrag als Kostenträger belasten, verwendet. Vielfach findet man auch eine Trennung dieser Erfassung der tatsächlichen Aufwendungen in der Weise, daß gesonderte Materialbegleitkarten mit derselben Auftragsnummer der Hauptstückliste, desgleichen gesonderte Lohnbegleitkarten mit ebensolcher Kennzeichnung ausgegeben werden, die sodann in der Nachkalkulation nach beendigtem Produktionsprozeß der Stückliste angeheftet werden. Selbstverständlich sind auch die Materialunkosten und sonstigen besonderen Unkosten, welche den betreffenden Auftrag belasten, entweder auf der Stückliste oder auf den Begleitkarten zu vermerken, um späterhin in der Nachkalkulation jeden einzelnen Auftrag für sich kalkulieren bzw. die Herstellungskosten des betreffenden Fabrikates (Kostenträgers) ermitteln zu können.

Wenn die gesamten Kalkulationsunterlagen in dieser Weise grundsätzlich vorbereitet werden, so läßt sich ihre Zusammenfassung in Sammellisten etwa für den Umfang eines Monats mit Leichtigkeit ermöglichen, und zwar immer nach den drei Gesichtspunkten:

1. den Kostenarten,
2. den Kostenorten,
3. den Kostenträgern.

Hierdurch wird aber auch die Möglichkeit geschaffen, diese kalkulatorischen Unterlagen buchhalterisch zu verwerten in der Weise, daß man auf Grund der Unterkontierung der Kostenarten in dem planmäßigen

Kontensystem die Kostenarten gruppenweise nach den Kalkulationsfaktoren zusammenfaßt. Anderseits aber ist es möglich, auf Grund der Zusammenstellung der Kostenarten nach Kostenorten, z. B. der Fabrikationswerkstätten, zu verteilen. Es wird hierdurch also ermöglicht, durch ein geschlossenes und planmäßig angelegtes Kontensystem die Kosten nach den beiden Gesichtspunkten von Art und Ort in Hauptbuchkonten zur zwangsläufigen Darstellung und summarischen Kontrolle zu bringen. Dies ist notwendig, um die Gewähr zu erhalten, daß alle Aufwendungen innerhalb einer Rechnungsperiode kontenmäßig erfaßt sind, um den Erlöskonten im Rahmen der buchhalterischen Organisation und des Kontensystems gegenübergestellt werden zu können.

Daneben läuft jedoch auch der Gedanke der Zusammenstellung der Kostenarten nach Kostenträgern, etwa unter dem Gesichtswinkel, daß die Summe aller Aufträge, welche in einer Rechnungsperiode erledigt wurden, also der Herstellungskosten sämtlicher Fertigfabrikate einschließlich der bis zum Tage des Abschlusses der Rechnungsperiode (Bilanztag) aufgelaufenen Aufwendungen für Halbfabrikate und der Material- und Kräftevorräte, sich mit der Summe aller Kostenarten decken muß, die innerhalb der Kostenorte entstanden sind. Schwieriger wird es sein, die Summe der Aufwendungen für die Kostenträger an einem bestimmten Kostenort, also in der Werkstätte, mit den Gesamtkosten dieses Kostenortes in Einklang zu bringen, da hierzu jeweils eine genaue Aufnahme und Feststellung der an einem bestimmten Kostenort in einer gewissen Periode ausgeführten Aufträge notwendig wäre. Diese Feststellung ist jedoch nur dann von einem gewissen Wert, wenn die dafür erforderlichen Arbeiten nicht selbst wieder unwirtschaftliche Kosten hervorrufen und die dadurch gewonnene Erkenntnis Kostenersparnisse zur Folge haben kann.

Um richtig verstanden zu werden, sei auch dieser Vorgang noch praktisch veranschaulicht:

> Die für den einzelnen Auftrag verwandten Materialien und Löhne werden auf einem Abrechnungsblatt zusammengestellt. Nach Fertigstellung wird dieses Blatt abgerechnet, indem die Betriebsunkosten auf die produktiven Löhne aufgeschlagen werden. Die Abrechnung geschieht monatlich und wird abteilungsweise zusammengestellt. Auf Grund dieser Zusammenstellung wird das Fabrikations-Konto mit Material, Löhnen und Unkosten erkannt und das Fa-

brikate-Konto belastet. — Zur Kontrolle des Fabrikatelagers wird eine Karte über den Zugang und Abgang geführt. Der Abgang vom Fabrikatelager erfolgt nach Vorlegung eines Lieferzettels, welcher vom Verkaufsbüro ausgeschrieben und von der Betriebsleitung eventuell ergänzt wird. Die Erkennung des Fabrikatelagers erfolgt mit den wirklich entstandenen Herstellungskosten zu Lasten des Erlös-Kontos (eventl. unter Benutzung des auf S. 83 erwähnten Kontos der Zentrale). Der Lieferzettel dient gleichzeitig dem Verkaufsbüro als Unterlage für die Berechnung an den Besteller und zur Erkennung des Erlös-Kontos. Zur Ausstellung der Unterlage werden meist besondere Kartothekkarten eingerichtet.

C. Wesen und Ziel der industriellen Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung.

1. Es erübrigt sich, die gesamte buchhalterische Organisation einer Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung an dieser Stelle noch einmal von Grund auf zu beschreiben, da wir in dem ersten Band dieses Werkes eine Einführung in die buchhalterische Denkweise gegeben und in den vorstehenden Kapiteln des zweiten Bandes die Grundsätze entwickelt haben, welche für den Aufbau der Grundbücher und ihren Zusammenhang mit den bezüglichen Konten des Hauptbuches als geschlossene Verrechnungskreise gezeigt haben. Noch weit mehr muß der Grundsatz geschlossener Verrechnungskreise und der Zusammenhang zwischen Kalkulationsunterlagen, Grundbüchern und Kontensystem befolgt werden bei dem Ausbau einer industriellen Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung. Die wichtigste Erwägung ist hierbei die, an welcher Stelle die Verbuchung der Kalkulationsunterlagen zu erfolgen hat. Man kann hier zwei Wege gehen: erstens, der einfachere und zumeist beschrittene Weg ist der, daß die Fabrik bzw. deren Kalkulationsabteilung der über ihr stehenden und von ihr völlig getrennten Buchhaltung die erforderlichen aus der Nachkalkulation gewonnenen Buchungsunterlagen monatlich liefert. Die Verbuchung derselben erfolgt sodann seitens der Buchhaltung in mehr oder minder detaillierter Weise auf den üblichen Konten der kaufmännischen Buchhaltung. Vielfach wird jedoch dieses Verfahren dadurch verbessert, daß die Buchhaltung von vornherein bei der Ausgabe irgendeiner Kostenart dieselbe einem Konto belastet, ohne auf die eigentliche tatsächliche Verwendung dieses Aufwandes im Fabrikationsbetrieb Rück-

sicht zu nehmen. In diesem Falle werden auch die etwa nachfolgenden Aufstellungen und listenmäßigen Aufteilungen der Kalkulationsabteilung nach Kostenarten und Kostenorten seitens der Buchhaltung mit einer gewissen Geringschätzigkeit behandelt und selten zur Korrektur des „eigenen maßgebenden Urteils" verwandt. Eine derartige buchhalterische Organisation widerspricht den Grundsätzen sorgfältiger Kostenbuchführung und führt in der Regel zu völliger Undurchsichtigkeit der Buchführungsergebnisse sowie zu den bekannten Differenzen zwischen Buchhaltung und Kalkulation und öffnet Fehlern und Fehlerquellen Tür und Tor. Diese systemlose Methode ist leider Gottes vielfach üblich und von uns in dem Abschnitt „Mängel der üblichen Buchhaltungsorganisation" bei der Besprechung des Waren-Kontos und des üblichen Fabrikations-Kontos gegeißelt worden.

Es ist nichts dagegen einzuwenden, wenn man schon an der althergebrachten Übung hängt, die *sämtlichen sogenannten Kalkulationskonten auch im Rahmen der Gesamtbuchhaltung zu führen*, d. h. sie in ein einheitliches Kontensystem zusammenzufassen. Hierzu ist es aber erforderlich, daß bei der Verbuchung der Fabrikationsaufwendungen eine klare Auseinanderziehung und *Aufteilung des Fabrikations-Kontos* in die noch näher zu erläuternden Bestandteile vorgenommen wird. Vielfach werden auch sogenannte Zwischenkonten geführt, von welchen sodann die Umbuchung dieser Kalkulationsbestandteile auf die eigentlichen Konten der Selbstkostenermittlung auf Grund der Aufstellungen der Kalkulationsabteilung, die jedoch in diesem Falle nur ein Hilfsorgan oer Buchhaltung darstellt, am Monatsende erfolgt. So z. B. wären sämtliche *Materialeingänge* zunächst vielleicht einem *Rohstoff-Konto* oder einem *Materialien-Konto* zu belasten und der Materialverbrauch eines Monats auf Grund etwaiger *Materialverbrauchslisten* den etwa vorhandenen einzelnen Werkstättenkonten oder Fabrikationskonten bzw. anschließend den Fabrikatekonten zu belasten. In derselben Weise könnten sämtliche *Löhne* zunächst als Aufwendung einem *Lohn-Konto* und auf Grund der statistischen Aufteilung der Nachkalkulation an Hand der *Lohnlisten* den einzelnen Kalkulationskonten am Ende des Monats belastet werden unter Entlastung und Ausgleich des Lohn-Kontos. Derselbe Gedanke wäre auch für die Aufwendungen für *Betriebsunkosten* und *Handlungsunkosten* anzuwenden.

Bei diesem Verfahren fließen sämtliche kalkulatorischen Unterlagen sowie auch sämtliche übrigen buchhalterischen Unterlagen nach der einheitlichen Buchhaltung und werden im vorgeschriebenen Sinne auch an dieser einen Stelle buchmäßig verarbeitet. Die systematische Verrechnung im Rahmen des ebenfalls einheitlichen und geschlossenen Kontensystems, das nach kalkulatorischen Grundsätzen aufgebaut wurde, gewährleistet kleineren und mittleren Betrieben durchaus eine sachgemäße Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung. Allerdings liegt der Schwerpunkt der Erfassung des Unterlagenmaterials und der buchhalterischen Zusammenfassung und Verteilung bei der Buchhaltung und ist das Abhängigkeitsverhältnis der Kalkulation von der Buchhaltung zu stark betont. Die Kalkulationsabteilung verkümmert in der Regel bei einem solchen untergeordneten Verhältnis und verliert die Freude an der selbständigen Arbeit, die nur dann produktiv wirksam ist, wenn sie etwas in sich völlig Geschlossenes darstellt und fertige Resultate liefern kann.

In vielgestaltigen und feinorganisierten Großbetrieben der Industrie empfiehlt sich daher eine Ausgestaltung der Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung in dem nachstehend zu beschreibenden Sinne. Es ist wünschenswert, daß dieses Verfahren auch seitens kleinerer und mittlerer Betriebe, wenn auch in der einfachsten Form unter Zuhilfenahme statistischer Nebenbücher und -listen durchgeführt wird.

2. Das völlig in sich geschlossene und auf der natürlichen Organisation jedes industriellen Betriebes aufgebaute System industrieller Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung muß gewissermaßen auf zwei Fundamente gestellt werden und in einer Zentrale zusammenlaufen.

Diese beiden Fundamente sind:

1. der Fabrikbetrieb, vertreten durch die Kalkulationsabteilung,
2. die kaufmännische Verwaltung, vertreten durch die Buchhaltungsabteilung.

Beide Abteilungen müssen sich als völlig gleichberechtigte Teile des Ganzen einander gegenüberstehen, somit auch beide der einheitlichen Leitung der Direktion oder des Geschäftsleiters unterstellt sein. Wie an anderer Stelle betont, kann diese einheitliche Leitung in die Hand eines Buchhaltungsleiters oder eines Direktionsmitgliedes gelegt

werden, welchem zwei untergeordnete Organe, der Oberbuchhalter der eigentlichen Buchhaltung und der Leiter der Kalkulationsabteilung, unterstellt werden.

Demgemäß ist die gesamte buchhalterische Organisation darauf einzustellen, daß sie in zwei Teile zerfällt, und zwar:

a) die kaufmännische Buchführung oder Geschäftsbuchführung, welcher die Aufgabe zufällt, sämtliche Finanzierungsvorgänge und die rein kaufmännischen Vorgänge, insbesondere die Geschäftsvorgänge des Verkaufs (des Vertriebs) zu verbuchen. Sie tritt gewissermaßen dem Fabrikbetrieb, vertreten durch die Kalkulationsabteilung, als Geschäftsfreund oder als Zentrale gegenüber, welche den Fabrikbetrieb finanziert, d. h. ihm die sämtlichen erforderlichen Betriebsanlagen (Anlagewerte) und die sämtlichen Betriebsmittel (Betriebswerte), die für die Herstellung der Fabrikate erforderlich sind, zur Verfügung stellt. Die mit diesen Geldern hergestellten Fabrikate bekommt sodann die Geschäftsbuchhaltung vom Fabrikbetrieb auf Grund der Aufstellungen der Kalkulationsabteilung und deren Bücher im Rahmen desselben Rechnungsverhältnisses wie zwischen Zentrale und Filiale als Gegenleistung zu Herstellungskosten zurückgeliefert.

b) Dieser Geschäftsbuchführung steht die sogenannte Betriebsbuchführung gegenüber. Man spricht hier häufig von Fabrikbuchführung, vergißt jedoch hierbei, daß damit eigentlich das Ganze gemeint ist, während wir hier nur den Aufgabenkreis der Buchführung meinen, welcher der Kalkulationsabteilung obliegt. Um eine solche Betriebsbuchführung zweckmäßig aufbauen zu können, ist es erforderlich, die Kalkulationsabteilung (häufig gleichzeitig Lohnabteilung oder Unkostenabteilung der Fabrik) auf eine höhere Stufe zu stellen, als dies allgemein üblich ist. Sie muß im engeren Sinne, oder wie die Buchhaltung im Rahmen der Verwaltung, das Herz des Werkstättenbetriebes, der Fabrikationsabteilung, bilden. Sie muß aber auch herausgehoben werden aus dem häufigen Wirrwarr unzähliger und unübersichtlicher, in sich nicht geschlossener statistischer Kalkulationsarbeiten. Die Kalkulationsabteilung mancher Fabriken ist für den Fremden, oft auch für den Fachmann, sei er Techniker oder Kalkulationsfachmann, gleichsam ein Saal, in dem Tausende von Rädchen surren und mit einem Bienenfleiß gearbeitet wird — nur daß häufig der produktive Erfolg der Arbeit fehlt. Hier wird das ungeheure Material der Auf-

zeichnungen der Werkstätten auf den Stücklisten und Arbeitsbegleitkarten gesichtet und in tabellarischen Übersichten und kalkulationsstatistischen Tabellen nach den vorstehend beschriebenen drei Grundsätzen, nämlich nach Kostenarten, Kostenorten und Kostenträgern zusammengestellt. Diese Zusammenstellungen sind für die Erkenntnis und für die Beleuchtung kalkulatorischer Zusammenhänge, wie sie die Kalkulation zu bieten vermag, von ganz außerordentlicher Bedeutung. Sie bleiben jedoch eine Rumpfarbeit und Stückwerk, wenn sie nicht im Rahmen eines buchhalterischen Systems der zwangsläufigen Kontrolle unterworfen werden.

Es ist eine Eigentümlichkeit und eine keineswegs unnatürliche Erscheinung, daß statistische Arbeiten, sofern sie nicht von einer Zentralstelle aus durch schärfste Abstimmung kontrolliert werden, völlig wertlos sind, da jede statistische Abteilung und jeder Statistiker zu leicht geneigt ist, zugunsten ihrer eigenen Aufstellungen die gewonnenen statistischen Ergebnisse „richtig" zu stellen. Es braucht hierbei nicht immer dolos gehandelt zu werden; sondern derartige untergeordnete Organe sind, wenn ihnen der Zweck des Ganzen und das Gesamtsystem, also der Rahmen einer Buchhaltung und das führende Kontensystem, nicht bekannt sind, zu leicht geneigt, die Dinge „stimmend" zu machen oder zum mindesten in naiver Gutgläubigkeit die selbstgewonnenen Endresultate. Hierdurch werden jedoch sehr häufig schiefe Urteile bei der Vornahme der Nachkalkulation hervorgerufen. Auf jeden Fall besteht die Gefahr, daß man sich nicht in allen Teilen auf dieses statistische Material der Kalkulationsabteilung verlassen kann, wenn nicht der Zusammenhang der Ergebnisse der Kalkulationsabteilung, nämlich der Feststellung der Kostenarten und ihre Verteilung auf Kostenorte, etwa im Rahmen eines Monatsumfanges unter Berücksichtigung vorhandener Bestände und restlicher Kräftevorräte mit den ursprünglich aufgewendeten und für die fabrikatorischen Zwecke verwendeten Geldmittel ziffernmäßig auf Grund einer zwangsläufigen Abstimmung festgestellt werden kann.

Kürzer gefaßt ist der Gedanke der, daß, wenn die Finanzierungsabteilung, also die Geschäftsbuchhaltung, durch ihre Unterabteilung, die Kasse, im Laufe eines Monats etwa M. 1000000,— für die Zwecke des Fabrikbetriebes in Gestalt von Materialeinkäufen, Löhnen, Ausgaben für Betriebsunkosten, anteiligen Abschreibungen usw. aufge-

wendet hat, theoretisch der Fabrikbetrieb am Ende des Monats für M. 1000000,— Fabrikate, zu Herstellungskosten berechnet, zurückliefern müßte. Dabei muß man natürlich von der Bewertung der im Fabrikbetrieb lagernden Vorräte, Materialien, Halbfabrikate irgendwelcher Art, die aber insgesamt mit den im Laufe dieses Monats fertiggestellten Fabrikaten keinen höheren Wert ergeben können als die ursprünglich aufgewendeten M. 1000000,— der Finanzabteilung, absehen. Über die Verwendung dieser M. 1000000,— hätte die Kalkulationsabteilung nicht nur mit Hilfe von statistischen Tabellen, sondern buchmäßig Rechnung zu legen.

Es ist deshalb die Kalkulationsabteilung zu höherer Verantwortung zu erziehen, und es ist ihr damit gleichzeitig die größere Freude an den zwangsläufig abgestimmten Resultaten zu bieten dadurch, daß man eine sogenannte Betriebsbuchführung einrichtet. Diese Betriebsbuchführung muß also stets in dem geschlossenen, schon an früherer Stelle gekennzeichneten Rahmen des Aufgabenkreises der Kalkulationsabteilung einer Fabrik bleiben. Diese Aufgabe besteht darin, wie kurz wiederholt sei, lückenlos den Nachweis zu führen über die Verwendung der dem Fabrikbetrieb zur Verfügung gestellten Gelder nach Kostenarten, Kostenorten und Kostenträgern. Es ist jedoch zu beachten, daß meist nur der Nachweis nach Kostenarten und Kostenorten im Rahmen buchhalterischer Organisation zwangsläufiger Kontrolle im allgemeinen unterzogen wird, während die Nachkalkulation der die Kostenträger belastenden Aufwendungen eine Nebenaufgabe der Kalkulationsabteilung darzustellen pflegt. Dieser Rahmen des Aufgabenkreises der Betriebsbuchführung, die der Kalkulationsabteilung obliegt, ist aber auch dadurch gezogen, daß sie jeweils ihre Ermittlungen nur auf die Herstellungskosten für die Fabrikate bzw. auf die einzelnen kalkulatorischen Faktoren der Herstellungskosten, den Materialverbrauch, die Lohnaufwendungen, die Aufwendungen an Betriebsunkosten und deren kontenmäßige Verteilung erstrecken kann.

Um diesen Aufgabenkreis abgeschlossen zur buchhalterischen Darstellung bringen zu können, bedarf es eines außerordentlich einfachen buchmäßigen Verfahrens und Kontenplanes. Es empfiehlt sich in diesem Zusammenhang die Beschreibung der Organisation der Grundbücher auszuschalten, da für die Anlage einer Betriebsbuchführung in unserem Sinne ein sogenanntes amerikanisches Journal

mit Spalten nach der tabellarischen Methode vollkommen genügt. Sind mehrere Fabrikbetriebe mit grundsätzlich verschiedenen Fabrikaten, für welche ein buchhalterischer und kalkulatorischer Nachweis erwünscht ist, vorhanden, so können dementsprechend mehrere parallele Grundbücher geführt werden (vgl. Schema II. Bd., I. Kap.). Die Kontierungsspalten dieses Journals decken sich unter Beachtung der Grundsätze für die Einrichtung eines zweckmäßigen Journals mit dem Kontensystem der Betriebsbuchhaltung.

D. Das Verhältnis zwischen Geschäfts- und Betriebsbuchführung.

Das Kontensystem einer derartigen Kontrollbuchhaltung weist als führendes Konto ein Verrechnungs-Konto mit der Geschäftsbuchführung auf, das in der Regel als „Konto der Zentrale" oder als „Konto der kaufmännischen Verwaltung" oder ähnlich bezeichnet wird. Dieses Konto zeigt in seiner Habenseite sämtliche Aufwendungen der kaufmännischen Verwaltung (der Geschäftsbuchführung), der die Finanzierung des Fabrikbetriebes obliegt. Es gleicht somit gewissermaßen dem Kapital-Konto jeder Buchhaltung. Zum besseren Verständnis verweisen wir hier auf unsere eingehende Darstellung in Bd. I S. 87 über die rechnungsmäßigen Ansprüche des eigenen Kapitals gegenüber der Buchhaltung, die die Aufgabe des rechnungsmäßigen Nachweises hat. Nachdem diese finanziellen Aufwendungen seitens der Betriebsbuchführung auf den noch zu beschreibenden einzelnen Konten derselben zur Darstellung gelangt sind, erfolgt der Ausgleich des Verrechnungs-Kontos mit der Zentrale in der Weise, daß diesem sämtliche an die kaufmännische Verwaltung zu Herstellungskosten gelieferten Fabrikate belastet werden. Die verbleibende Differenz zwischen der Sollseite und der Habenseite dieses Verrechnungs-Kontos setzt sich theoretisch zusammen aus dem Wert der im Fabrikbetrieb befindlichen Materialien, etwaigen Lohnresten, nicht verrechneten Betriebsunkosten und dem Wert der noch nicht an die kaufmännische Verwaltung zur Weiterveräußerung abgelieferten Ganzfabrikate und dem Wert der Halbfabrikate.

In der Geschäftsbuchführung, deren Kontenkreis in seiner grundsätzlichen Gestaltung nachstehend entworfen werden soll, ergibt sich grundsätzlich dasselbe Bild, nur in umgekehrter Folge. Die beiden Hauptaufgaben der Geschäftsbuchführung, den Nachweis der Finan-

zierungsvorgänge und den Nachweis über die Weiterveräußerung der Fabrikate, die der Fabrikbetrieb liefert, und den dabei erzielten Erfolg zu führen, sind hinlänglich gekennzeichnet worden. An dieser Stelle interessiert in der Hauptsache die Beziehung zwischen der Geschäftsbuchführung und der Betriebsbuchführung. Der wesentliche neue Gedanke gegenüber dem geschilderten einfachen Verfahren besteht darin, daß der gesamte Kontenkreis, welcher sich mit den kalkulatorischen Faktoren der Herstellungskosten befaßt und den wir bei der grundsätzlichen Besprechung des Kontensystems der Betriebsbuchführung dargestellt haben, aus dem Rahmen der Geschäftsbuchführung herausfällt; es ist dies gewissermaßen die Sollseite des allgemein üblichen Fabrikations-Kontos, bzw. sind es seine Teile oder die entsprechend geführten üblichen Konten, wie das Material-Konto, das Lohn-Konto, das Betriebsunkosten-Konto. Statt die Aufwendungen für den Fabrikbetrieb sofort kontenmäßig im Rahmen der Geschäftsbuchführung zur Darstellung zu bringen, belastet dieselbe zunächst einmal interimistisch ein Verrechnungs-Konto, nämlich das sogenannte Betriebs-Konto, welches die Verrechnung mit dem Fabrikbetrieb bzw. der bei der Kalkulationsabteilung eingerichteten Betriebsbuchführung übernimmt. So laufen auf der Sollseite dieses Betriebsverrechnungs-Kontos zunächst einmal sämtliche Aufwendungen für die Fabrik, wie Materialeingänge (auch Inventarzugänge), Löhne, Betriebsunkosten irgendwelcher Art, zusammen, ohne daß die Geschäftsbuchführung zunächst ein Interesse an dem Nachweis der Verwendung dieser Gelder hat. Diesen Nachweis zu führen ist ja gerade die Aufgabe der selbständig gemachten Betriebsbuchführung. Demgemäß wird dieses „Betriebsverrechnungs-Konto" für alle Leistungen des Fabrikbetriebes an die kaufmännische Verwaltung entsprechend der Sollseite des Kontos der Zentrale in der Betriebsbuchführung erkannt, so für die zu Herstellungskosten gelieferten Fertigfabrikate, für die selbsthergestellten Inventarzugänge, für alle Rückrechnungsposten zwischen Betrieb und Verwaltung und für die am Tage der Inventur in der Fabrik noch lagernden und vorhandenen Vorräte an Materialien, Ganzfabrikaten und Halbfabrikaten, sowie sonstige noch nicht verrechnete Aufwendungen, die als Aktivposten in der Bilanz erscheinen und über dieses Betriebsverrechnungs-Konto dem Bilanz-Konto belastet werden (vgl. Schema für die Betriebsbuchhaltung im Anhang).

Besonderer Beleuchtung bedarf das Verhältnis des Betriebsverrechnungs-Kontos und des Kontos, das an Stelle des üblichen Waren-Kontos oder Fabrikations-Kontos tritt. Es ist dies das sogenannte Fabrikateerlös-Konto, das im Falle verschiedener Fabrikategruppen vervielfacht oder durch ein entsprechendes Spezifikationsbuch in verschiedene Erlöskonten zerlegt bzw. statistisch aufgeteilt werden kann. Wir haben hier nur das Grundsätzliche im Auge. Dieses Erlös-Konto wird für alle Warenverkäufe zu Lasten der Geldwertkonten oder des Kontokorrent-Kontos bzw. des Kontos der Abnehmer auf Grund des Ausgangsfakturenbuches erkannt. Es ergibt sich somit auf diesem Konto der Roh- und Bruttoumsatz. Grundsätzlich ist es unbedingt zu verlangen, daß die Sollseite dieses Kontos vorläufig vollkommen frei bleibt und nicht etwa durch die in Frage kommenden Erlösschmälerungen belastet wird, wodurch das Konto undurchsichtig gestaltet werden könnte. Für diese Erlösschmälerungen ist im Sinne unserer früheren Ausführungen ein besonderes „Konto der Erlösschmälerungen" mit entsprechenden Unterkonten unter Führung eines Spezifikationsbuches einzurichten, welches am Ende jedes Monats oder am Ende des Jahres, je nachdem, ob eine periodische Feststellung der kalkulatorischen Ergebnisse auf Grund der Selbstkosten-Kontrollbuchführung erwünscht wird, zu Lasten des Erlös-Kontos auszugleichen ist. Dadurch ergibt sich auf dem Erlös-Konto an Stelle des bisherigen Bruttoumsatzes der richtiggestellte Nettoumsatz, welcher allein für die Zwecke der Nachkalkulation und für die Aufstellung von Rentabilitäts- und Durchschnittsrechnungen maßgebend ist und den Schlüssel zum Verständnis privatwirtschaftlicher Vorgänge sowie der ganzen kaufmännischen Erfolgsrechnung bildet.

Das bis hierher entwickelte Kontensystem der Geschäftsbuchführung zeigt somit auf der einen Seite auf dem „Verrechnungs-Konto des Betriebes" die Aufwendungen für die Herstellung der Fabrikate und auf der anderen Seite auf dem Erlös-Konto die Erlöse für die verkauften Fabrikate. Dazwischen klafft scheinbar eine große Lücke, die die Anhänger des einfachen geschlossenen Kontensystems einer einheitlichen kaufmännischen Buchhaltung (Fabrikbuchhaltung) als Mangel empfinden dürften. Dieser Mangel besteht jedoch nicht. Die vorhandene Lücke setzt sich zusammen aus den Kalkulationsfaktoren der Herstellungskosten und der allgemeinen Handlungs- und Verwaltungskosten. Die Herstellungskosten nachzu-

weisen ist, wie betont, Aufgabe der Betriebsbuchführung. Allerdings wird durch die Trennung der gesamten buchhalterischen Organisation in Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung in dem von uns beschriebenen Sinne die kaufmännische Verwaltung in eine gewisse Abhängigkeit gebracht von der mehr oder minder prompten Arbeitsweise der Kalkulationsabteilung, welche der Betriebsbuchführung obliegt. Aber es ist diese Abhängigkeit nur scheinbar eine Abhängigkeit der Geschäftsbuchführung von der Betriebsbuchführung, während in Wirklichkeit, und wenn die Organisation in unserem Sinne „richtig“ verstanden wird, gerade das Umgekehrte der Fall sein wird.

Die Geschäftsbuchführung und damit die kaufmännische Leitung hat es ja geradezu in der Hand, von der Betriebsbuchführung den Nachweis der Verwendung der für die Betriebszwecke aufgewendeten und dem Betriebsverrechnungs-Konto belasteten Gelder zu verlangen und die Kontrolle darüber auszuüben, daß ein lückenloser Nachweis und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender baldiger Nachweis der Verwendung dieser Gelder erfolgt. Hier ist sogar der geeignete Hebel anzusetzen, um das Hand-in-Hand-Arbeiten beider Gruppen der buchhalterischen Organisation zu gewährleisten. Leitender Gesichtspunkt muß aber bleiben, daß der von der Kalkulationsabteilung zu liefernde buchhalterische Nachweis nach den Instruktionen der Geschäftsbuchführung bzw. der gemeinsamen Leitung der Buchhaltung erfolgt, in buchhalterischem Sinne also die Betriebsbuchführung von der Geschäftsbuchführung abhängig ist und nicht umgekehrt. Nur dadurch ist es möglich, daß in zeitiger Folge die vorgenannte Lücke ausgefüllt wird. Es ist jedoch die Frage aufzuwerfen und zu untersuchen, ob die Verbuchung der von der Betriebsbuchführung nachgewiesenen Herstellungskosten regelmäßig monatlich erfolgt oder erst am Jahresschluß. Im letzteren Falle ist das entscheidende Moment die Tatsache, daß nur einmal, und zwar am Ende des Jahres, eine Inventur und hierbei eine Aufnahme der Materialvorräte der Ganzfabrikate und der Halbfabrikate zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen wird. Auf Grund dieser Aufnahme der Restbestände wird unter Vergleich mit den Anschaffungs- bzw. den Herstellungskosten der Materialverbrauch und der Wert der von der Fabrik an die kaufmännische Verwaltung zu Herstellungskosten gelieferten Fertigfabrikate sowie der Halbfabrikate festgestellt und mit

Hilfe des Verrechnungs-Kontos mit der Zentrale in der Betriebsbuchführung sowie des Betriebsverrechnungs-Kontos in der Geschäftsbuchführung dem Erlös-Konto in einer Jahressumme belastet.

Wenn die Handhabung der Verrechnung des von der Betriebsbuchführung zu liefernden Nachweises der Verwendung der zu Fabrikationszwecken aufgewendeten Gelder und der Verteilung nach Kostenarten, Kostenorten und Kostenträgern erst am Ende eines Jahres vorgenommen werden kann und soll, dann ist die Einrichtung einer Betriebsbuchführung in dem von uns gedachten Sinne nahezu überflüssig. Hier muß wieder der wiederholt betonte Grundsatz der Vermeidung von Fehlerquellen durch weitgehendste Fehlerfeldteilung nicht nur örtlicher, sondern insbesondere auch zeitlicher Art vorherrschend sein. Es ist daher der unbedingte Grundsatz aufzustellen, daß das gesamte Verrechnungssystem zwischen Geschäftsbuchführung und Betriebsbuchführung auf die monatliche Verrechnung zwischen beiden abgestellt wird. Wenn der ideale Gesichtspunkt monatlicher Erfolgsrechnung im Sinne einer monatlichen Berechnung des Gewinnes oder Verlustes auch bei der bestdurchgeführten Selbstkosten-Kontrollbuchführung kaum zu erreichen sein wird, so sollte trotzdem das Bestreben vorhanden sein, dieser Forderung monatlicher Verrechnung zwischen Betriebsbuchführung und Geschäftsbuchführung und der damit verbundenen zwangsläufigen Kontrolle und Abstimmung unbedingt Folge zu leisten.

Zu diesem Zweck ist daher im Rahmen der Betriebsbuchführung das Kontensystem derartig auszugestalten, daß als Endglied des Aufgabenkreises derselben ein Fabrikate-Konto eingerichtet wird, welches auf seiner Sollseite die sämtlichen Herstellungskosten für die an die kaufmännische Verwaltung im Laufe der zurückliegenden Periode (Monat) abgelieferten Fabrikate auszuweisen hat. Hier wird die Nachweisung der Konten nach Kostenträgern von entscheidender Bedeutung sein in dem Sinne, als auf Grund der nach Aufträgen gekennzeichneten Stücklisten und der Arbeitsbegleitkarten in der Nachkalkulation statistische Zusammenstellungen in Monatsfolge vorzunehmen sind, die der Belastung des Fabrikate-Kontos und der Entlastung der Konten für die Kostenorte (Werkstätten) dienen. Wenn ein derartiges Fabrikate-Konto, das sich in allen Teilen nach dem Fabrikateerlös-Konto in der Geschäftsbuchführung, auch bezüglich seiner

Spezifikation und Aufteilung nach den Fabrikategruppen und -arten zu richten hat, auf Grund der kalkulatorischen Nachweise nach Kostenträgern in der Betriebsbuchführung geführt wird, so muß es möglich sein, am Ende jedes Monats mit Hilfe des Verrechnungs-Kontos der Zentrale das Fabrikate-Konto zu entlasten für die Summe der nachweisbar an die Verwaltungsabteilung zu Herstellungskosten gelieferten Fabrikate in dem zurückliegenden Zeitraum, anderseits aber ist das Fabrikateerlös-Konto in der Geschäftsbuchführung zugunsten des Betriebsverrechnungs-Kontos für denselben Betrag zu belasten. Hierbei macht es keinen Unterschied, ob es sich um Aufträge von Kunden handelt oder um Lageraufträge bzw. aus Inventurbeständen. In jedem Falle ist es erforderlich, daß die Betriebsbuchführung für die an die kaufmännische Verwaltung zur Weiterveräußerung gegebenen Fertigfabrikate Nachweisungen und Aufstellungen gibt, die die entsprechende Buchung über Fabrikate-Konto und die Verrechnungskonten zwischen beiden Buchführungen erläutern.

Diese grundsätzliche Forderung, daß die letzte Station der Betriebsbuchführung vor der monatlichen Abrechnung mit der Geschäftsbuchführung ein Fabrikate-Konto bildet, wird vielfach in ähnlichen Beschreibungen nicht beachtet. Es wird nämlich zuviel Wert auf die Nachweisung der Kostenarten und ihre Verteilung auf Kostenorte gelegt, während doch der Hauptzweck der Nachkalkulation darin besteht, in allererster Linie auf den Nachweis der den Kostenträger, also das Fabrikat belastenden Aufwendungen, nämlich der Herstellungskosten Wert zu legen. Dieser Grundsatz schließt jedoch nicht aus, daß in den zwischenzeitlichen und zwischenörtlichen buchhalterischen Arbeiten der Betriebsbuchführung die Nachweisung und kontenmäßige Erfassung der Kostenarten und ihre Verteilung nach Kostenorten durchaus am Platze ist.

E. Das Kontensystem der Betriebsbuchführung.

Dem entspricht das Kontensystem der Betriebsbuchführung, das sich, wie die Übersicht über die Betriebsbuchhaltung im Anhang veranschaulicht, folgendermaßen aufbaut. Es werden zunächst in der Betriebsbuchführung sogenannte „Kontrollkonten" zur Verbuchung und Verteilung der Aufwendungen nach Kostenarten, wie wir sie bezeichnen möchten, eingerichtet. Es sind dies entspre-

chend den kalkulatorischen Faktoren der Herstellung folgende „Konten der Kostenarten":

1. Roh- und Hilfsmaterialien-Konto,
2. Lohn-Konto,
3. Betriebsunkosten-Konto,

welche im nachstehenden Abschnitt noch näher erläutert werden sollen.

An zweiter Stelle folgen die Konten für die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenorte, also die „Konten der Kostenorte" oder die „Konten der Fabrikationswerkstätten". Es sind dies die eigentlichen Fabrikationskonten. Nunmehr erfolgt auf Grund der monatlichen Zusammenstellungen der Kalkulationsabteilung eine Verteilung der verschiedenen Kostenaufwendungen, die ihrer Art nach an Hand der Stücklisten bzw. dazugehörigen Arbeitsbegleitkarten, der Materialzettel und Lohnzettel des Betriebes in besonderen monatlichen Aufstellungen erfaßt wurden, auf die einzelnen Fabrikationswerkstätten. Je nach Art der Betriebsgliederung und des technischen Aufbaues einer Fabrik wird man entweder nur ein einziges Fabrikations-Konto führen, oder die Konten der Werkstätten stellen schon die Fabrikationskonten dar für die wichtigsten Fabrikationsorte, deren Kostenaufwand überhaupt interessiert. Entscheidend ist hierbei auch der Gang der Fabrikation und fernerhin die Frage, ob Einzel- oder Serienfabrikation bzw. ob Massenfabrikation vorliegt. Es würde an dieser Stelle zu weit führen, auf diese Fragen der technischen Organisation näher einzugehen, wir verweisen dieserhalb auf die Literaturangaben.

Zu warnen ist jedoch davor, sich auf das Prinzip der sogenannten Gewinnermittlung oder der Feststellung des Nutzens von Fabrikationswerkstätten festlegen zu wollen. Es interessiert hier nur der Kostenaufwand dieser Werkstätten zum Zwecke der statistischen Vergleichung und zum Zwecke der Ermittlung des sogenannten Betriebsunkostenzuschlages, d. h. des Verhältnisses zwischen den mehrfach erläuterten Betriebsunkosten und den mittelbaren oder produktiven Löhnen. Von wesentlicher Bedeutung ist auch die Frage, ob etwa in einem Betrieb nur Teilaufträge ausgeführt werden und in einer besonderen Montagewerkstätte die Festsetzung der hergestellten Teilfabrikate zu dem Ganzfabrikat erfolgt. In diesem Falle würde die Verteilung der Kostenarten auf Kostenorte, also auf die Werkstätten, nur ein Vorstadium bilden für das eigentliche „Fabrikations-Montage-Konto".

Der wichtigste Grundsatz jedoch für die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenorte ist der, daß alle irgendwie unmittelbaren Kostenaufwendungen (Einzelkosten) auch unmittelbar dem Kostenort, also der Werkstätte, in deren Rahmen diese Kosten aufgewendet wurden, belastet werden. Es trifft dies grundsätzlich auf alle drei Faktoren der Herstellungskosten zu, nämlich auf Materialverbrauch, Lohnaufwendung und Aufwendung an Betriebsunkosten. Daneben entstehen in jedem Fabrikbetrieb sogenannte allgemeine Kosten (Gemeinkosten), und zwar solche, die sich ebenfalls aus sämtlichen drei Faktoren der Herstellungskosten zusammensetzen. Diese werden, jeder Aufwand für sich, nach bestimmten Erfahrungsschlüsseln, wie Löhnen, Raumbeanspruchung, Zeitinanspruchnahme, aufgewandter Energie, Zahl der Arbeiter usw., auf die Kostenorte und -träger zu verteilen sein.

Nach erfolgter Verteilung der Kostenarten nach Kostenorten, welche buchmäßig jedoch monatlich in dem Betriebsbuchführungsjournal in einer Summe verbucht werden, müssen sich die Aufwendungskonten, Lohn-Konto und Betriebsunkosten-Konto, völlig ausgleichen, während das Material- oder Rohstoff-Konto für die Verteilung des Materialverbrauches erkannt wird und als Restsaldo buchmäßig die jeweiligen Materialvorräte zu Anschaffungspreisen (abgesehen natürlich von den erst bei einer genauen Inventur zu ermittelnden Manki) verbleiben. Dafür sind für die Summe dieser Aufwendungen das Fabrikations-Konto oder die Konten der Werkstätten belastet.

Der dritte Abschnitt der Betriebsbuchführung behandelt die letzte Stufe fabrikatorischer Vorgänge in ihrem buchhalterischen Niederschlag, nämlich die Erfassung und Verbuchung der Herstellungskosten der Fabrikate (Kostenträger). Wir haben als dritten Buchungsprozeß und als wesentliche Kalkulationsarbeit die Verteilung und Erfassung der Kostenarten auf die Kostenträger, nämlich auf die einzelnen Aufträge, kennen gelernt. Es wurde auch darauf hingewiesen, daß durch ein planmäßiges Kontierungsverfahren nach Auftragsgruppen unter der Benutzung laufender Nummern die Möglichkeit besteht, an Hand der sämtlichen schriftlichen Notizen in den Arbeitsbegleitkarten jeden Auftrag für sich einer Nachkalkulation unterziehen zu können. Demgemäß ist es auch möglich, für die im Laufe eines Monats fertiggestellten Fabrikate unter Zusammenstellung der einzelnen Aufwandsfaktoren der Herstellung auf Grund der Sammel-

bogen der Nachkalkulation die Summe aller Herstellungskosten zu berechnen. Mit den sich ergebenden Beträgen ist in dem Journal der Betriebsbuchführung das Fabrikate-Konto (oder die bezüglichen Fabrikatekonten) zu belasten, und zwar zugunsten des Fabrikations-Kontos oder je nach der selbständigen Natur einheitlicher Werkstätten zugunsten der Konten der Werkstätten.

Ein sehr wichtiger Umstand bedarf jedoch in diesem Zusammenhang der Erwähnung. Es ist dies die Tatsache, daß die Verteilung der Kostenarten auf Kostenorte sich stützt auf die Ziffern der effektiven Aufwendungen, während bei der Nachkalkulation der Fertigfabrikate zwar der Aufwand an Materialverbrauch und an unmittelbaren oder produktiven Löhnen ebenfalls effektive Zahlenergebnisse zur Grundlage hat. Die Berechnung der den einzelnen Auftrag belastenden Betriebsunkosten erfolgt dagegen meist mit Hilfe des prozentualen Betriebsunkostenzuschlages im Verhältnis der werbenden Löhne. Dieser Betriebsunkostenzuschlag kann sich jedoch nur stützen auf die Erfahrung einer zurückliegenden Epoche, häufig des ganzen letzten Jahres, bei mangelnder Betriebsorganisation und nicht genügender Ausgestaltung der Betriebsbuchführung und der Nachkalkulation im günstigsten Falle auf das Ergebnis der drei letzten Monate (im Durchschnitt) oder das Ergebnis des letzten Monats. Eine Korrektur des Betriebsunkostenzuschlages kann nur erfolgen jeweils am Schlusse einer solchen Ermittlungsperiode, am besten jedes Monats. Es wird derselbe dann stets von neuem für die folgende Periode festgesetzt. Es ist klar, daß der angenommene prozentuale Zuschlag, der in der abgelaufenen Ermittlungsperiode angewandt wurde, sich nicht wird decken können mit den effektiv entstandenen Aufwendungen für Betriebsunkosten, wie sie sich aus der Betriebsbuchführung nach Kostenarten und Kostenorten ergeben.

Es muß daher an dieser Stelle zu einem Hilfsmittel geschritten werden. Lilienthal[1]) empfiehlt ein Zwischenverrechnungs-Konto, genannt „Verrechnete Unkosten". Auf diesem Konto werden die Beträge für den Betriebsunkostenzuschlag zu Lasten des Fabrikate-Kontos erkannt. Um nun einen Ausgleich bzw. Vergleich zwischen den durch den Betriebsunkostenzuschlag verrechneten Betriebsunkosten und den laut Nachkalkulation und Betriebsbuchführung auf dem Betriebsunkosten-Konto festgestellten effektiven Betriebsun-

1) S. Literaturverzeichnis.

kosten zu haben, ist es erforderlich, eine Verrechnung zwischen dem eigentlichen Betriebsunkosten-Konto und dem „Konto verrechnete Unkosten“ eintreten zu lassen. Es ist jedoch zu beachten, ob vorher schon eine Umbuchung der effektiven Betriebsunkosten (Kostenarten) auf die Kostenorte (Werkstätten) oder das Fabrikations-Konto erfolgt war. In diesem Falle muß die sich auf dem von Lilienthal empfohlenen und je nach Lage des Falles durchaus richtigen „Konto verrechneter Unkosten“ ergebende Plus- oder Minusdifferenz auf dem Fabrikations-Konto bzw. den „Konten der Werkstätten“ sich zeigen. Lilienthal (a. a. O.) will diese Differenz, die nach seiner Ansicht zumeist einen Überschuß darstellt (Friedenszeiten), dem Fabrikate-Konto gutbringen unter der Voraussetzung, daß der Unkostenzuschlag etwas reichlicher genommen ist, während im umgekehrten Falle einer nicht ausreichenden Deckung des Unkostenzuschlages durch die effektiven Unkosten, also wenn die effektiven Unkosten, wie bei steigendem Ausgabeetat (Kriegs- und Übergangszeit), höher sind als der angenommene Zuschlag, das Konto der Fabrikate entsprechend zu belasten ist.

Wenn das Fabrikations-Konto oder die Konten der Werkstätten (Kostenorte) dementsprechend mit dem Herstellungswert der im Laufe der in Betracht kommenden Rechnungsperiode fertiggestellten Fabrikate entlastet sind, so kann die Differenz zwischen der Soll- und Habenseite des Fabrikations-Kontos, da beide Seiten gleichwertig sind, nur den Wert der Halbfabrikate darstellen.

In der dritten Phase der Betriebsbuchführung ergibt sich somit entsprechend dem Fabrikationsgang die buchhalterische Darstellung der Fertigfabrikate auf dem Fabrikate-Konto und der hierzu etwa geschaffenen Spezifikation nach Fabrikategruppen. Es muß hierbei ergänzend bemerkt werden, daß entsprechend der Verschiedenartigkeit der Auftragserteilung für den Fabrikationsbetrieb auch bei der buchhalterischen Erfassung der Fabrikate Sonderkonten eingerichtet werden können. So muß z. B. ein „Konto der selbsthergestellten Inventarzugänge“ geschaffen werden, das nach denselben Grundsätzen zu behandeln ist wie das vorstehend beschriebene Fabrikate-Konto. Aber auch das Fabrikate-Konto kann zerlegt werden in ein „Konto der Fabrikateaufträge von Fremden“ und in ein „Konto der Lagerfabrikate (eigene Innenaufträge)“. Hierdurch wird mit Leichtigkeit Klarheit geschaffen bezüglich der Sammlung und Erfassung der verschiedenen Auftragsgruppen und der in deren Rahmen her-

gestellten Fabrikate. Es ist diese Gliederung deshalb vielfach von Bedeutung, weil für die Summe der über das Konto der Zentrale der kaufmännischen Verwaltung zur Weiterveräußerung übergebenen Fertigfabrikate jeweils genaue Listen seitens der Betriebsbuchführung gefertigt werden müssen, die für die erforderliche Verbuchung dieser zum Verkauf übergebenen Fertigfabrikate in Monatssummen Aufschluß geben und die Unterlage bilden. Dies vorausgesetzt, ergibt sich in diesem engeren Verrechnungskreis der Betriebsbuchführung die logische Tatsache, daß am Tage der Inventur, d. h. normalerweise monatlich (permanente Inventur), der Saldo des Fabrikate-Kontos oder der Fabrikatekonten, welche im Soll die in einer Rechnungsperiode vom Betriebe hergestellten Fertigfabrikate zu Herstellungskosten enthalten und im Haben die an die Zentrale gelieferten Fertigfabrikate zu Herstellungskosten ausweisen, nur die noch entweder im Betrieb oder auf Lager befindlichen Fertigfabrikate zu Herstellungskosten nachweisen muß.

Die drei engeren Kontenkreise und damit der ganze Kontenkreis der Betriebsbuchführung schließt sich theoretisch in folgender Weise. Die Entlastung des Fabrikate-Kontos für die an die Zentrale zum Verkauf gegebenen Fertigfabrikate zu Herstellungskosten erfolgt zu Lasten des „Kontos der Zentrale" in der Betriebsbuchführung. Da dieses Konto, dessen Habenseite wir kennen gelernt haben, auf der Habenseite die Finanzierung des Fabrikbetriebes nachweist, d. h. die dem Fabrikbetrieb überlassenen Materialvorräte und Bestände an Ganz- und Halbfabrikaten usw., so ergibt sich nunmehr auf diesem Konto ein Saldo. Dieser Saldo bedeutet einen Überschuß der Habenseite über die Sollseite, d. h. einen Anspruch der Finanzierungsabteilung (Kapitalaufwand) auf die Aufwandsreste oder Bestände bzw. sonstige Verrechnungsposten, welche sich noch im Fabrikbetriebe befinden. Logischerweise und gemäß den vorstehend entwickelten Grundsätzen einer geschlossenen Selbstkosten-Kontrollbuchführung muß dieser Saldo sich zusammensetzen aus:

1. der Summe der Material- oder Rohstoffvorräte zu Anschaffungskosten laut Material- oder Rohstoffkonten und Lagerbüchern der Materialverwaltung,
2. der Summe der Halbfabrikate zu Herstellungskosten laut den Salden des Fabrikations-Kontos oder den Konten der Werkstätten,

3. der Summe der Fertigfabrikate zu Herstellungskosten laut Fabrikate-Konto oder ähnlichen Konten,
4. der Summe von Aufwandskosten (Kostenarten), welche aus diesem oder jenem Grunde nicht zur Verteilung auf die Kostenorte und Kostenträger gekommen sind (transitorische Aktiva),
5. der Summe der sogenannten Manki zwischen den Werten der buchmäßigen Sollbestände und den Werten der sich bei der Jahresinventur oder der permanenten Inventur ergebenden Istbestände unter der Voraussetzung, daß die Istbestände zu Herstellungskosten einschließlich der Betriebsunkosten berechnet werden.
6. Von ganz wesentlicher Bedeutung sind an dieser Stelle die Differenzposten, welche sich durch die Minderbewertung sowohl der Materialvorräte, also auch der Halbfabrikate ergeben. Diese werden in der Regel als stille Reserven bezeichnet. Wir haben jedoch an anderer Stelle gezeigt, daß solche stille Reserven aus Gründen einer sorgfältigen Geschäfts- oder Finanzpolitik geschaffen werden, und zwar aus zwei Veranlassungen, nämlich:
   a) zur Deckung eines in der abgelaufenen Fabrikationsperiode entstandenen Risikos,
   b) zur Schaffung tatsächlicher Reserven (stille Reserven) in dem Sinne einer zu Lasten des Reingewinnes gebildeten finanziellen Vorsorge für zukünftig etwa eintretende Verluste.

Diese Restposten, welche in der Hauptsache Vorräte und Bestände an Materialien, Halb- und Ganzfabrikaten enthalten, sind selbstverständlich, wenn sie auch im Laufe des Jahres trotz eventueller permanenter Inventur mit Hilfe der buchmäßigen Sollbestandsrechnung zwar nachgewiesen, aber buchmäßig nicht berücksichtigt werden, bei der Hauptinventur am Jahresschluß zu berücksichtigen und auf Grund dieser Inventur in die Bilanz des Gesamtunternehmens zu übernehmen. Hierbei stehen zwei Wege offen, die man als direkte und indirekte Wege bezeichnen kann. Der direkte Weg besteht darin, daß man diese Bestände und Vorräte usw. in der Geschäftsbuchführung mit Hilfe des Betriebsverrechnungs-Kontos direkt dem Bilanz-Konto belastet, da man nach dem nachstehend noch aufzuführenden Kontensystem der Geschäftsbuchführung, das diese Bestandskonten für Materialvorräte und -bestände an Halb- und Ganzfabrika-

ten nicht kennt, aktive und passive Verrechnungsposten (transitorische Posten) zu Lasten bzw. zu Gunsten des Fabrikbetriebes mit Hilfe des Verrechnungs-Kontos des Betriebes und des Bilanz-Kontos bzw. des Kontos alter und neuer Rechnung mit Leichtigkeit zur Darstellung bringen kann. Der zweite oder indirekte Weg ist jedoch der, daß man diese Vorräte und Bestände in der Geschäftsbuchführung auf hierfür besonders einzurichtende Materialvorräte- und Fabrikatebestandkonten unterbringt, also belastet, und von hier aus diese Vorräte und Bestände auf das Bilanz-Konto überträgt. Dieselben beiden Wege sind in umgekehrter Reihenfolge zu begehen im Falle der Wiedereröffnung der Bücher.

Eine selbstverständliche Forderung ist es, daß die Inventarzugänge, welche im eigenen Betriebe hergestellt wurden, mit ihren Herstellungskosten von dem „Konto der Inventarzugänge", in der Betriebsbuchführung über das Konto der Zentrale und in der Geschäftsbuchführung mit Hilfe des Verrechnungs-Kontos des Betriebes, den einzelnen Konten der Anlagewerte belastet werden, so daß von hier aus die Buchwerte in der üblichen Weise in die Bilanz übernommen werden.

Einer Streitfrage und sehr unterschiedlichen Behandlung ist an dieser Stelle zu gedenken. Es wird nämlich verschiedentlich die Auffassung vertreten, daß die gesamten Anlagewerte, welche dem fabrikatorischen Betrieb als wesentlicher Bestandteil der wirtschaftlichen Kräftevorräte dienen, auch am Anfang des Jahres von der Geschäftsbuchführung mit Hilfe der beiden Verrechnungskonten dem Betrieb mit den Buchwerten übergeben, somit auf entsprechende gleichartige und gleichnamige Konten in der Betriebsbuchführung zu übertragen und dort zu führen sind. Der umgekehrte Vorgang der Rückbuchung für die Zwecke des Bücherabschlusses und der Bilanzaufstellung soll dementsprechend am Jahresschlusse nach demselben Grundsatze vorgenommen werden. Diese Auffassung ist jedoch grundfalsch und widerspricht unbedingt dem Grundcharakter der buchhalterischen Organisation im Sinne einer Selbstkosten-Kontrollbuchhaltung, wie wir sie hier zur Darstellung bringen und die sich stützt auf die kalkulatorischen Grundsätze. Danach ist zu beachten, daß die Anlagewerte als solche mit ihrem Anschaffungs- und Buchwert ein Teil der Verwendung (Kräftevorräte) der bei der Finanzierung aufgewendeten Kapitalien darstellen. Sie sind daher unbedingt ein Bestandteil der kaufmänni-

schen Verwaltung, welche diese Anlagewerte dem Betriebe zum Zwecke der Fabrikation zur Verfügung stellt. **Die produktive Wirkung und werbende Kraft der Anlagewerte und damit gewissermaßen die Entschädigung für die Überlassung der Anlagewerte kommt zum Ausdruck durch die werbenden oder produktiven Abschreibungen.** Diese allein sind Bestandteile oder Faktoren der Herstellung und sind unter den Betriebsunkosten zu verrechnen. Daher können die Anlagewerte auch nur mit ihren Abschreibungen im Rahmen der Betriebsbuchführung zur Darstellung kommen. Wie diese Verrechnung und Verbuchung zweckmäßig zu gestalten ist, wird noch bei der Besprechung der kaufmännischen Buchführung zu behandeln sein. Zum besseren Verständnis sei an dieser Stelle wiederholt, daß die außerordentlichen Abschreibungen, welche den Bedürfnissen der Finanzpolitik entsprechen, natürlicherweise auch nur im Rahmen der Geschäftsbuchführung zu Lasten des Gewinnes buchhalterisch zur Darstellung gelangen dürfen.

F. Das Kontensystem der Geschäftsbuchführung.

Nachdem wir den Kontenkreis der Betriebsbuchführung in allen Teilen erschöpft haben, sei im wesentlichen auch noch auf das **Kontensystem der sogenannten Geschäftsbuchführung**, d. h. der eigentlichen kaufmännischen Buchführung eingegangen. Der Einfachheit halber sei das Kontensystem, wie wir es in unserem Gesamtübersichtsplan (s. Anhang) dargestellt haben, aufgezählt:

1. Geld- und Wertkonten,
2. Personenkonten,
3. Konten der Anlagewerte,
4. Unkostenkonten,
5. Zinsen-Konto,
6. Abschreibungs-Konto,
7. Konto der Erlösschmälerungen,
8. Fabrikateerlös-Konto,
9. u. 10. Finanzierungskonten, Kapital-Konto und Privat-Konto,
11. u. 12. Abschlußkonten, Bilanz-Konto, Gewinn- und Verlust-Konto,
13. Allgemeines Betriebs-Konto.

Zu der buchtechnischen Behandlung der Buchungsvorgänge auf diesen Konten ist nach den bisherigen eingehenden Erläuterungen der Selbstkosten-Kontrollbuchführung nicht mehr viel zu sagen. Der Zu-

sammenhang zwischen Fabrikateerlös-Konto, dem Konto der Erlösschmälerungen mit dem in der Betriebsbuchführung vorhandenen Fabrikate-Konto auf dem Wege über die beiden Verrechnungskonten zwischen Geschäfts- und Betriebsbuchführung ist genügend klar erläutert. Alles Nähere ist aus der Gesamtübersicht zu ersehen.

Auch die Aufgabe und die Behandlung des allgemeinen Betriebs-Kontos als Verrechnungs-Konto der Geschäftsbuchführung mit der Betriebsbuchführung ist in allen Teilen dargestellt worden. Desgleichen ist das Grundsätzliche zu den Konten der Anlagewerte genügend besprochen worden. Auffallend mag sein die Einrichtung eines besonderen Kontos der Abschreibungen. Dieses Konto bedarf noch einer eingehenden Darlegung. Auch hier muß wieder ein Grundsatz aufgestellt werden, der gleichzeitig auch mit der Grundsatzlosigkeit nahezu der gesamten Buchführungstechnik aufräumen soll. Die meisten industriellen Unternehmungen, deren Gewinn- und Verlustrechnungen recht armselige, man möchte fast sagen „unterernährte" Gebilde darstellen, setzen ihren Stolz darein, auf der Sollseite der Gewinn- und Verlustrechnung die Abschreibungen in größter Ausführlichkeit zur Darstellung zu bringen. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist aber, wenn man die Grundsätze sorgfältiger industrieller Kalkulation, insbesondere der Herstellungskosten, richtig erfaßt, nicht die Stelle, an welcher die werbenden oder produktiven (ordentlichen) Abschreibungen zur Darstellung gelangen. Nur die sogenannten außerordentlichen, aus finanziellen Gründen vorgenommenen Abschreibungen finden dort ihren Platz. Dagegen ist nichts dagegen einzuwenden, daß in der Bilanz bei der Aufführung der Anlagewerte die ordentlichen und außerordentlichen Abschreibungen deutlich zur Darstellung gebracht werden. Hierbei ist jedoch nicht Voraussetzung, daß die werbenden Abschreibungen zu Lasten des Gewinn- und Verlust-Kontos gebucht werden müssen, sondern sie werden auf folgendem Wege zu Lasten des Betriebes geschrieben.

Der Grundsatz, daß werbende Abschreibungen, also die als Bestandteile der Produktionskosten aufzufassenden ordentlichen Abschreibungen, den Betriebsunkosten zuzurechnen sind, muß auch buchhalterisch zum Ausdruck gebracht werden. Hierzu ist erforderlich, daß unter der Voraussetzung einer sorgfältig und laufend geführten Inventar-Spezifikation zu den Anlagewerten seitens der Geschäftsleitung bzw. Leiters der Buchhaltung — nicht nur seitens der

Kalkulationsabteilung — ein sorgfältiger Abschreibungsplan aufgestellt wird, und zwar jeweils für Jahresdauer am Anfang des Jahres und nicht, wie bedauerlicherweise meist üblich, zu Ende des Jahres. Daß wir die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert der Anlagewerte einschließlich des Anschaffungswertes der Zugänge im Hinblick auf die sorgfältige Kalkulation der Herstellungskosten für die richtige Abschreibungsmethode halten, fand ihren Ausdruck an anderer Stelle. Wenn ein solcher Abschreibungsplan besteht, so können, genau wie die übrigen Monatsaufwendungen an Materialverbrauch, Löhnen und Betriebsunkosten, auch die ordentlichen Abschreibungen auf die Anlagewerte als werbende Bestandteile der Herstellungskosten jeden Monat an Hand sorgfältiger Berechnungen und Listen ihre summarische Verbuchung finden. Für diesen Zweck ist das in der Geschäftsbuchführung einzurichtende Konto der Abschreibungen gedacht, welches für die Summe der anteiligen monatlichen ordentlichen Abschreibungen auf die Anlagewerte erkannt wird, während hierfür das allgemeine Betriebs-Konto belastet wird. Mit Hilfe des Kontos der Zentrale in der Betriebsbuchführung wird dieses „Zwölftel der Abschreibungen" dem Betriebsunkosten-Konto belastet und von dort als mittelbare oder unmittelbare Aufwendungen den Kostenorten und im Rahmen des Betriebsunkostenzuschlages den Kostenträgern belastet.

Durch diese Verbuchung wird das Konto der Abschreibungen im Laufe des Jahres nur Verbuchungen auf der Habenseite aufweisen. Um nun dieses Konto zum Ausgleich zu bringen, ist am Jahresschluß nach demselben Abschreibungsplan die tatsächliche Abschreibung zu Lasten dieses Kontos der Abschreibungen und zugunsten der Konten der Anlagewerte zu buchen. Infolge der Verschiedenartigkeit der etwa Anfang des Jahres festgesetzten normalen Abschreibungssätze und der am Ende des Jahres davon abweichenden tatsächlichen Abschreibungssätze können auf diesem Konto auch Differenzen entstehen, welche über das Verrechnungs-Konto des Betriebes zu Lasten oder zu Gunsten des Fabrikate-Kontos ihren Ausgleich finden müssen.

Grundsätzlicher Behandlung bedarf auch die Frage der Verzinsung und deren buchhalterische Darstellung. Die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Berechnung von Zinsen aus den aufgewendeten Kapitalien, seien dies eigene oder fremde, ist nach der neuerlichen Rechtsprechung und dem heutigen Stand der Lehre der Selbstkosten-

rechnung unbestritten. Die Wege zur Berechnung dieser Zinsen und ihrer zutreffenden Verbuchung sind sehr verschieden. Es würde zu weit führen, dieselben im einzelnen zu erläutern, zumal sie doch nur Hilfswege darstellen und nie zu zutreffenden Ergebnissen führen. Der einzige korrekte und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie den kalkulatorischen Grundsätzen entsprechende Weg ist folgender. Das allgemeine Betriebs-Konto in der Geschäftsbuchführung zeigt auf seiner Sollseite sämtliche von der Finanzierungs- oder Verwaltungsabteilung für die Zwecke des Fabrikbetriebes gemachten Aufwendungen, d. h. die Summe aller Herstellungskosten. Aus dem Datum der jeweiligen Verbuchungen und Belastung dieser Aufwendungen auf dem allgemeinen Betriebs-Konto ist auch ganz deutlich zu ersehen, zu welchen Zeitpunkten diese Gelder dem Fabrikbetrieb, den wir bekanntlich gewissermaßen als Filiale auffassen, zur Verfügung gestellt wurden. Aus der Habenseite dieses allgemeinen Betriebs-Kontos ist auch zu ersehen, daß und zu welcher Zeit die Fertigfabrikate oder sonstigen Leistungen (wie Zugänge auf Anlagewerte usw.), also Gegenleistungen der Fabrik erfolgt sind. Grundsätzlich ergibt sich daher die Forderung, daß genau, wie bei einem Kontokorrentverkehr mit einer Bank oder einer Filialunternehmung, auch der Fabrik auf Grund der Verbuchung auf dem allgemeinen Betriebs-Konto nach der Methode der Staffelrechnung Zinsen zu berechnen sind. Es ist nicht von der Hand zu weisen, daß diese Methode der Zinsberechnung vielen Praktikern etwas umständlich und mühselig erscheint. Bei entsprechender Prüfung dieses Kontos und buchtechnischen Vorbereitungen der staffelmäßigen Zinsberechnung läßt sich jedoch dieses theoretisch unbedingt richtige Verfahren durchführen. Hierzu kommen noch Zinsen von den Anlagewerten gemäß Berechnung der Geschäftsbuchführung.

Für die auf diese Weise ebenfalls monatlich errechneten Fabrikationszinsen zu dem landesüblichen Zinsfuß (zum mindesten handelsüblich 5%) wird das allgemeine Betriebs-Konto in der Geschäftsbuchführung belastet, und zwar zugunsten des dort zu führenden Zinsen-Kontos, während in der Betriebsbuchführung mit Hilfe des Kontos der Zentrale das Betriebsunkosten-Konto zum Zwecke der Verteilung dieses Unkostenbestandteiles belastet wird. Die effektiven Zinsausgaben eines Unternehmens für die Finanzierung, d. h. die Beschaffung fremder Kapitalien, sind in der üblichen Weise der kauf-

männischen Buchhaltung dem Zinsen-Konto zu belasten. Die Differenz, d. h. der Saldo auf diesem Konto, ergibt sodann die Verzinsung des eigenen Kapitals, soweit sie in der Berechnung der Herstellungskosten verrechnet wurde. Etwaige Zinseinnahmen aus ausgeliehenen Vermögenswerten sind selbstverständlich in gesonderter Darstellung dem Zinsen-Konto in Einnahme zu stellen.

In derselben Art wie die Abschreibungen und die Zinsen ist auch die bei der Kalkulation zu berücksichtigende Wagnisgebühr (Risikoprämie) zu Lasten des Betriebs-Kontos auf einem Wagnisgebühr-Konto gutzuschreiben. Die nicht in Anspruch genommene Wagnisgebühr wird bilanzmäßig auf die Passivseite eingestellt.

Alle übrigen Konten der Geschäftsbuchführung bieten nach den eingehenden Darlegungen in Band I und II keinerlei Schwierigkeiten in der buchhalterischen Behandlung. Auch der Abschluß der sämtlichen Konten der Geschäftsbuchführung, insbesondere der Ausgleich des allgemeinen Betriebs-Kontos, welcher schon besprochen wurde, vollziehen sich durchaus in den üblichen Formen. Das Bilanz-Konto und Gewinn- und Verlust-Konto bringt nicht nur den Kontenkreis der Betriebsbuchführung, sondern auch den Kontenkreis der Geschäftsbuchführung, einerseits als Vermögensermittlungsbilanz, anderseits als Erfolgsbilanz, zum Abschluß. Es bedarf nur noch des Hinweises, daß in der Gewinn- und Verlustrechnung bei der lückenlosen Befolgung der vorgeschriebenen Methode nur der Bruttogewinn aus dem Fabrikateerlös-Konto (der Überschuß der Nettoerlöse über die Herstellungskosten der Fabrikate) als kalkulatorisch wichtigster Ertragsposten erscheint und daß auf der Sollseite der Gewinn- und Verlustrechnung von den weiteren Kalkulationsfaktoren nur die Handlungs- oder Verwaltungsunkosten mehr oder minder spezifiziert zur Darstellung gelangen können. Alle übrigen Posten auf der Soll- und Habenseite der Gewinn- und Verlustrechnung stellen nicht Ergebnisse der Selbstkostenbuchführung dar, sondern sind reine Resultate der Finanzierung.

Empfehlenswerte und benutzte Literatur.

Ballewski-Lewin, Der Fabrikbetrieb. 3. Aufl. Berlin 1917. 286 S.

Bing, Ed. u. Schrey, Selbstkostenberechnung und technische Buchführung in Waggonbetrieben. Leipzig 1910. 137 S.

Blum, R., Die Gesamtorganisation der Berlin-Anhaltischen Maschinenbau-Aktiengesellschaft. Berlin 1911. 44 S.

Bruinier, J., Selbstkostenberechnung für Maschinenfabriken.

Calmes, A., Der Fabrikbetrieb. Leipzig 1920. 6. Aufl.

— Die Statistik im kaufmännischen und industriellen Betriebe. Leipzig 1921. 6. Aufl.

— Die Fabrikbuchhaltung. Leipzig 1920. 4. Aufl. X, 342 S.

v. d. Daele, Der moderne Fabrikbetrieb. 2. Aufl. 1911.

— Die moderne Fabrikbuchhaltung. Stuttgart 1911. 2. Aufl.

Foelle, O., Monatliche Gewinn- und Verlustermittelung in Fabrikbetrieben. Berlin 1909.

Grull, W., Die Organisation von Fabrikbetrieben. Leipzig 1914. 233 S.

Herzog, Industrielle Begutachtungen. Stuttgart 1912.

— Industrielle Verwaltungstechnik. Stuttgart 1912. 216 S.

Hiemann, R., Die Organisation eines Fabrikkontors. Leipzig 1912. 2. Aufl. 53 S.

Johanning, Die Organisation der Fabrikbetriebe. Braunschweig 1908. 3. Aufl.

Leitner, F., Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe. Frankfurt 1921. 7. Aufl. 381 S.

— Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen. Frankfurt a. M. 1920. 2. Aufl. 297 S.

Lewin, Werkstättenbuchführung für moderne Fabrikbetriebe. Berlin 1909. 152 S.

— Theorie und Praxis der industriellen Selbstkostenberechnung. Leipzig 1909. 172 S.

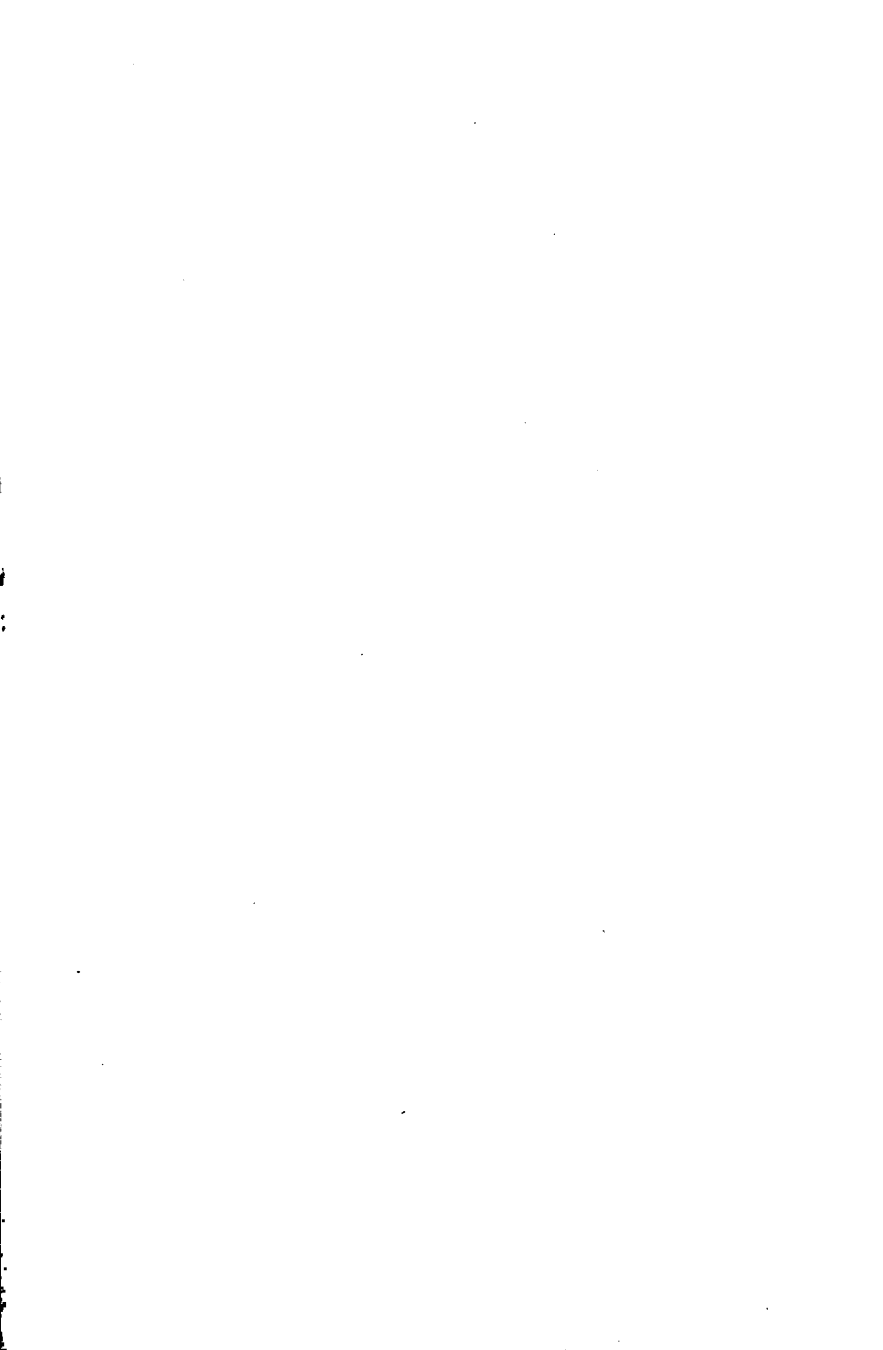
Lilienthal, J., Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung d. Fa. Ludwig Loewe & Co. A.-G. Berlin 1914. 2. Aufl.

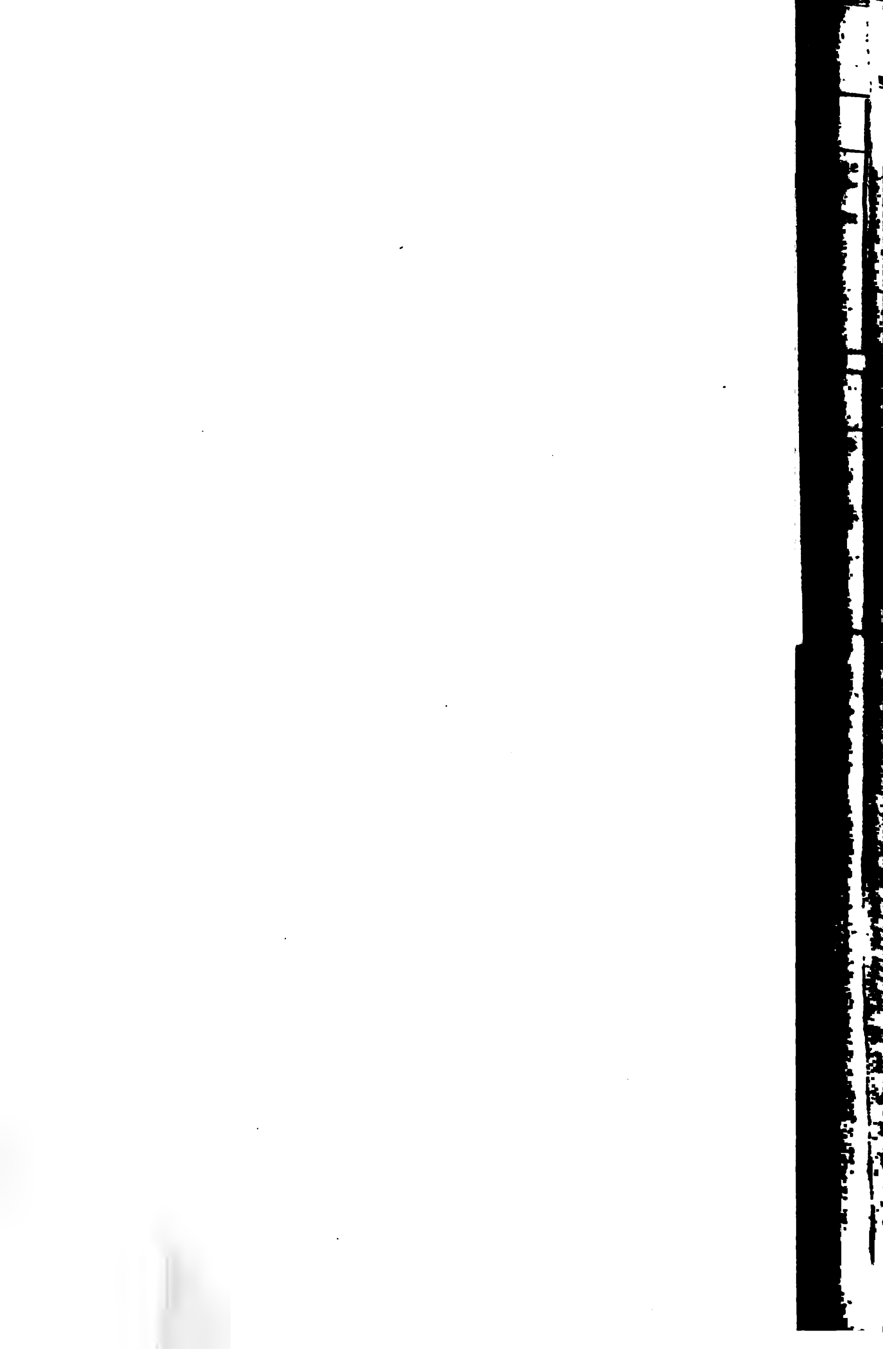
Meltzer, H., Die Grundzüge der geschäftlichen Kostenberechnung. Saarbrücken 1910. 40 S.

— Das Wirtschaften auf Ertrag. Berlin. 91 S.

Meyenberg, F., Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken unter besonderer Berücksichtigung der Selbstkostenberechnung. Berlin 1913. 220 S.

Moral, Felix, Revision und Reorganisation industrieller Betriebe. Berlin 1911. 138 S.
— Die Abschätzung des Wertes industrieller Unternehmungen. Berlin 1920.
Rudolphi, G., Die kaufmännische Fabrikbetriebsbuchführung und Verwaltung. Leipzig 1914. 2. Aufl.
Schär, Kalkulation und Statistik im genossenschaftlichen Großbetrieb. Basel 1910.
Schlesinger, G., Selbstkostenberechnung im Maschinenbau. Berlin 1919. Manualdruck 170 S.
Seng, M., Die Betriebsbuchführung einer mittelgroßen Werkzeugmaschinenfabrik. 1914. 88 S.
Stern, Robert, Die kaufmännische Organisation im Fabrikbetriebe. Leipzig 1911. 282 S.
Taylor, Fred. W., Die Betriebsleitung, insbesondere der Werkstätten. 3. Aufl. 1919. 158 S.
Waldschmidt, W., Kaufmännische Buchführung in staatlichen und städtischen Betrieben. Berlin 1908. 53 S.
West, J. H., Kostenbuchführung als Grundlage für genaue Kostenberechnung und Fabriküberwachung. Berlin 1908.
— Richtige Selbstkostenberechnung in Fabrikbetrieben. Berlin 1905. 12 S.





...Eine glückliche Ergänzung der Sammlung „Aus Natur und Geisteswelt"... sind:

Teubners kleine Fachwörterbücher

Sie geben rasch und zuverlässig Auskunft auf jedem Spezialgebiete und lassen sich je nach den Interessen und den Mitteln des einzelnen nach und nach zu einer Enzyklopädie aller Wissenszweige erweitern.

„Teubners kleine Wörterbücher haben sich in kurzer Zeit bei Laien und Fachleuten den Ruf der Unentbehrlichkeit erworben. Die Bündigkeit und wissenschaftliche Sachlichkeit, mit der hier auf engem Raume eine Orientierung auf dem betreffenden Wissenschaftsgebiet geboten wird, ist erstaunlich." (Monatshefte für deutschen Unterricht.)

Bisher erschienen:

Philosophisches Wörterbuch von Studienrat Dr. P. Thormeyer 3. Aufl. (Bd. 4.) Geb. RM 4.—

Psychologisches Wörterbuch von Privatdozent Dr. F. Giese. 2. Aufl. Mit 60 Fig. (Bd. 7.) Geb. RM 4.80

Wörterbuch zur deutschen Literatur von Oberstudienrat Dr. H. Röhl (Bd. 14.) Geb. RM 3.60

Musikalisches Wörterbuch von Prof. Dr. H. J. Moser. (Bd. 12.) Geb. RM 3.20

Kunstgeschichtliches Wörterbuch von Dr. H. Vollmer. (Bd. 13.) Geb. RM 7.50. Vgl. Anzeige nächste Seite.

Physikalisches Wörterbuch von Prof. Dr. G. Berndt. Mit 81 Fig. (Bd. 5.) Geb. RM 3.60

Chemisches Wörterbuch von Prof. Dr. H. Remy. Mit 15 Abb. u. 5 Tabellen. (Bd. 10/11.) Geb. RM 10.60

Geographisches Wörterbuch von Prof. Dr. O. Kende. Allgemeine Erdkunde. 2., vielfach verb. Aufl. Mit 81 Abb. (Bd. 8.) Geb. RM 6.—

Zoologisches Wörterbuch von Dr. Th. Knottnerus-Meyer. (Bd. 2.) Geb. RM 4.—

Botanisches Wörterbuch von Prof. Dr. O. Gerke. Mit 103 Abb. (Bd. 1.) Geb. RM 4.—

Wörterbuch der Warenkunde von Prof. Dr. M. Pietsch. (Bd. 3.) Geb. RM 4.60

Handelswörterbuch von Handelsschuldir. Dr. V. Sittel u. Justizrat Dr. M. Strauß. Zugleich fünfsprachiges Wörterbuch, zusammengestellt v. V. Armhaus, verpfl. Dolmetscher. (Bd. 9.) Geb. RM 4.60